

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA – UFSC
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – CCJ
DEPARTAMENTO DE DIREITO

JOÃO VICTOR SZPOGANICZ JUNCKES

**O IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS SOB O ENFOQUE DA
TEORIA DO TRIBUTO ÓTIMO**

FLORIANÓPOLIS, SC
2018

JOÃO VICTOR SZPOGANICZ JUNCKES

**O IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS SOB O ENFOQUE DA
TEORIA DO TRIBUTO ÓTIMO**

Monografia submetida ao Curso de
Graduação em Direito da Universidade
Federal de Santa Catarina para a obtenção
do Título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Everton das Neves
Gonçalves

FLORIANÓPOLIS, SC

2018



Universidade Federal de Santa Catarina
Centro de Ciências Jurídicas
COORDENADORIA DO CURSO DE DIREITO

TERMO DE RESPONSABILIDADE PELO INEDITISMO DO TCC E
ORIENTAÇÃO IDEOLÓGICA

Aluno(a): João Victor Szpoganiez Junckes

RG: 4.743.828

CPF: 092.081.989-36

Matricula: 14103980

Título do TCC: O Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas sob o enfoque da Teoria do Tributo Ótimo

Orientador: Everton das Neves Gonçalves

Eu, João Victor Szpoganiez Junckes, acima qualificado(a); venho, pelo presente termo, assumir integral responsabilidade pela originalidade e conteúdo ideológico apresentado no TCCp de minha autoria, acima referido

Florianópolis, 26 de Novembro de 2018


João Victor Szpoganiez Junckes

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
COORDENADORIA DE MONOGRAFIA

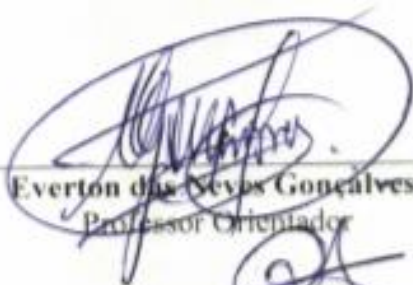
ATA DE SESSÃO DE DEFESA DE TCC

Aos 26 dias do mês de novembro do ano de 2018, às 14 horas, na Sala 109 do CCJ, foi realizada a defesa pública do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) intitulado O Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas sob o enfoque da Teoria do Tributo Ótimo, elaborado pelo acadêmico João Victor Szpoganicz Junckes, matrícula 14103980, composta pelos membros Everton das Neves Gonçalves, Rafael de Almeida Pujol e Marco Aurélio Souza da Silva abaixo assinados, obteve a aprovação com nota 10,0 (dez), cumprindo o requisito legal previsto no art. 10 da Resolução nº 09/2004/CES/CNE, regulamentado pela Universidade Federal de Santa Catarina, através da Resolução nº 01/CCGD/CCJ/2014.

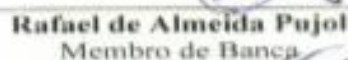
☒ Aprovação Integral

☐ Aprovação Condicionada aos seguintes reparos, sob fiscalização do Prof. Orientador

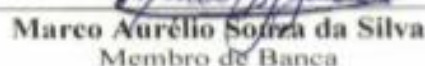
Florianópolis, 26 de novembro de 2018.



Everton das Neves Gonçalves
Professor Orientador



Rafael de Almeida Pujol
Membro de Banca



Marco Aurélio Souza da Silva
Membro de Banca

AGRADECIMENTOS

Inicialmente, agradeço a minha família, em especial aos meus pais, José Nilton e Izabela, pelo amor incondicional dispensado em todos os momentos da minha vida, mas principalmente, por sua compreensão, ajuda e carinhos dispendidos durante esta importante etapa da minha graduação, sempre me incentivando e não me deixando desistir.

À minha namorada, Ana Paula, pela paciência, apoio e amor demonstrados, e por me ajudar a encarar essa fase com leveza.

À Vera Lúcia, por todo o zelo que demonstrou ao longo dos anos.

À Família Portella, por estar presente em todos os momentos da minha vida, sempre me apoiando e demonstrando um carinho imensurável.

Aos meus amigos Gabriel Turnes, Nolly Joner, Eduardo Tarifa, Jonas Nascimento, Jonas Rita, Arthur Ruiz, João Pedro Colombi, João Pedro Velloso e Luis Gustavo Estima, por me acompanharem, torcerem por mim e pelos bons momentos vivenciados desde o nosso Ensino Médio.

Aos meus colegas de sala, que se transformaram em bons amigos, por todos os auxílios e conversas, cabendo dar especial menção a Alexandre, Igor, Marco, Paulo, Rafael, e, ainda, aqueles que, muito embora tenham deixado o curso, merecem ser mencionados, no caso, Stefano e Arthur.

Aos amigos que conheci na graduação, e que levarei para toda vida, João Vitor da Silveira, Ana Laura Belz, Bernardo Humeres, Eduardo Vandressen e Tobias Klen.

À Atlética do curso, por todos os bons momentos vividos e pelas amizades feitas com os colegas de time.

Aos locais em que realizei estágio, por todo o aprendizado e a oportunidade de conhecer pessoas incríveis, especialmente à Procuradoria da Fazenda Nacional, em razão dos ensinamentos advindos daquele órgão, das pessoas que lá conheci, dos materiais providos e principalmente, por intensificar meu contato com o Direito Tributário.

À todos os professores que me auxiliaram em todas as etapas do meu processo de aprendizado, particularmente, estendo este agradecimento ao professor Gilson, por toda assistência prestada para a realização deste trabalho.

Ao professor orientador Everton, por aceitar o desafio de me orientar na confecção deste trabalho, sempre me auxiliando da melhor maneira possível, com

todos os seus ensinamentos, principalmente por seus ensinamentos sobre lidar com a vida, sem deixar nenhum dos seus importantes aspectos de lado.

Além disso, agradeço a todos os demais amigos que aqui, pela limitação do espaço, não pude mencionar.

RESUMO

A tributação é uma das mais fortes invasões que o sistema jurídico é capaz de realizar na esfera da autonomia privada do sujeito, ao exigir a transferência compulsória de recursos privados para o financiamento e sustento do setor público. Assim, tem-se que os tributos são potentes estímulos ao comportamento humano, aptos a alterar escolhas e ações dos cidadãos, uma vez que os seres humanos reagem a estímulos. Defende-se assim, uma tributação neutra, que não seja um elemento fundamental na tomada de decisão do agente econômico em suas escolhas de investimento, bem como não constitua elemento de distorção do sistema econômico, de modo a diminuir a sua eficiência, não obstaculizando o desenvolvimento do país, sem deixar de auxiliar na arrecadação. Para tanto, se mostra fundamental a compreensão do fenômeno jurídico, sem se afastar das importantes ferramentas teóricas advindas da Ciência Econômica, da Análise Econômica do Direito e, em especial da Teoria do Tributo Ótimo, a fim de demonstrar que antes da instituição de novos tributos, devemos investigar a eficiência das nossas atuais fontes de arrecadação. Neste contexto, o objetivo geral da presente monografia é analisar se o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, enquanto uma das maiores fontes de arrecadação da União e um dos maiores gravames da atividade empresarial, é um tributo ótimo. Com este propósito, o estudo foi dividido em três objetivos específicos: compreender a importância da AED para o fenômeno jurídico, assim como a sua aplicabilidade ao Direito Tributário; analisar os aspectos específicos do IRPJ bem como sua relevância para os fins de arrecadação; e demonstrar, com base na Teoria do Tributo Ótimo, que o IRPJ não é ótimo e que sua alíquota está afastada do ponto ótimo de arrecadação. A metodologia segue o método de abordagem dedutivo. O método de procedimento utilizado é o monográfico, com ampla consulta em doutrinas, artigos científicos, legislações e relatórios emanados pela Receita Federal. A técnica de pesquisa utilizada é a bibliográfica e a documental. Por fim, constatou-se que, por não atender todos os aspectos de forma satisfatória, o IRPJ não pode ser considerado um tributo ótimo no Brasil.

Palavras-chave: Tributação. IRPJ. Análise Econômica do Direito. Teoria do Tributo Ótimo.

LISTA DE ABREVIATURAS

AED	Análise Econômica do Direito
CRFB/88	Constituição da República Federativa Brasileira
CTN	Código Tributário Nacional
EUA	Estados Unidos da América
FGC	Fundo Garantidor de Crédito
IN	Instrução Normativa
IR	Imposto de Renda
IRPJ	Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas
LaE	<i>Law and Economics</i>
PEES	Princípio da Eficiência Econômico-Social
PROUNI	Programa Universidade para Todos
RFB	Receita Federal Brasileira
RIR/99	Regulamento do Imposto de Renda
SCP	Sociedades em Conta de Participação

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	13
2	A ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO E SUA APLICAÇÃO AO DIREITO TRIBUTÁRIO	
2.1	CONTEXTO HISTÓRICO E SURGIMENTO.....	16
2.2	DEFINIÇÃO E RELEVÂNCIA.....	20
2.3	A AED POSITIVA E NEGATIVA.....	23
2.4	A AED COMO MOVIMENTO	24
2.5	POSTULADOS.....	25
2.6	EFICIÊNCIA E JUSTIÇA.....	30
2.7	APLICAÇÃO DA AED AO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	34
3	O IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS	
3.1	ORIGEM.....	38
3.2	HISTÓRICO NO BRASIL.....	41
3.3	A IMPORTÂNCIA DO IRPJ COMO FONTE DE ARRECADAÇÃO DA UNIÃO.	44
3.4	PREVISÃO LEGAL DO IRPJ E SEU REGRAMENTO.....	46
3.5	SUJEIÇÃO PASSIVA.....	48
	3.5.1 Limitação ao poder de tributar.....	50
3.6	FATO GERADOR.....	51
3.7	BASE DE CÁLCULO E FORMAS DE APURAÇÃO.....	53
	3.7.1 Lucro real.....	54
	3.7.2 Lucro presumido.....	56
	3.7.3 Lucro arbitrado.....	61
	3.7.4 Opção pelo Simples.....	64
4	O IRPJ E A TEORIA DO TRIBUTO ÓTIMO	
4.1	A TRIBUTAÇÃO DISTORCIVA E A NECESSIDADE DE SE BUSCAR A NEUTRALIDADE	66
4.2	<i>SECOND BEST</i>	69
4.3	ASPECTOS HISTÓRICOS DA TEORIA DO TRIBUTO ÓTIMO.....	70

4.4	A TEORIA DO TRIBUTO ÓTIMO NO BRASIL.....	72
4.5	O IRPJ VISTO SOB A TEORIA DO TRIBUTO ÓTIMO.....	73
4.5.1	Base grande de contribuintes.....	73
4.5.2	Incidir sobre produtos de demanda inelástica.....	78
4.5.3	Atender a isonomia.....	78
4.5.4	Ter um baixo custo administrativo.....	79
4.5.5	Ser regulado por poucas regras, que sejam simples e objetivas.....	81
4.6	A DISTÂNCIA DO IRPJ DE SEU PONTO ÓTIMO.....	83
5	CONCLUSÃO.....	85

1. INTRODUÇÃO

Atualmente, vivemos uma época de grande crise política e econômica, marcada por uma forte recessão, um aumento do desemprego e uma queda na arrecadação. Tudo isso, vem ocorrendo em meio a graves escândalos de corrupção, que, infelizmente, atingiram valores jamais imagináveis. Andando lado a lado com estes fatores, temos ainda a insatisfação dos empresários com o sistema tributário nacional, diante da alta e complexa carga tributária, considerada como um estímulo à sonegação fiscal. Nesse contexto de retração econômica com redução da produção e do Produto Interno Bruto (PIB), somada ao desestímulo dos empresários e da sociedade em geral ao pagamento dos tributos, acredita-se que se faz necessário repensar nossa legislação tributária.

Ademais, diante do cenário econômico, muito vem se discutindo sobre a possibilidade de se aumentar a arrecadação estatal, através da criação e novos impostos e do corte de gastos. Entretanto, pouco tem se discutido sobre a inadimplência tributária, os motivos que levam ao não pagamento e o peso que a tributação possui sobre as fontes produtoras em nosso país.

Afirma-se isso, pois a tributação é uma das mais fortes invasões que o sistema jurídico é capaz de realizar na esfera da autonomia privada do sujeito, ao exigir a transferência compulsória de recursos privados para o financiamento e sustento do setor público. Deste modo, tem-se que os tributos são potentes estímulos ao comportamento humano, aptos a alterar escolhas e ações dos cidadãos.

Com base nos predicados da Análise Econômica do Direito, se verá que seres humanos reagem a estímulos, e a tributação é capaz de interferir no comportamento das pessoas e nas decisões a serem tomadas pelas empresas. Por conta dos tributos, claramente existem ponderações a serem feitas, o que gera distorções na economia, já que os mesmos podem inibir determinadas ações que seriam benéficas economicamente.

Por este motivo, o presente trabalho, busca demonstrar a necessidade da tributação neutra, que não seja elemento fundamental na tomada de decisão do agente econômico em suas escolhas de investimento, bem como não constitua elemento de distorção do sistema econômico, de modo a diminuir a sua eficiência, não obstaculizando o desenvolvimento do país, sem deixar de auxiliar na arrecadação.

Defende-se, assim, que, para se atingir aumento da arrecadação, impende, antes de instituir-se novos tributos, investigar os já existentes, a fim de verificar sua eficiência, os incentivos que geram ao contribuintes, se aumentam a evasão e a elisão fiscal, se tem potencialmente o efeito de uma deserção maior, ou ainda, se possuem potencial para gerar uma maior arrecadação.

Desse modo, com base na neutralidade fiscal e na Teoria do Tributo Ótimo, foi realizado um estudo sobre o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), observando os incentivos gerados aos contribuintes por sua legislação e identificando os principais “gargalos” a atividade empresarial existentes neste importante tributo, afinal, dentre todos os impostos vigentes, é o que gera maior arrecadação para a União.

Exposto este cenário atual de descontentamento social com o Sistema Tributário e com os entraves criados pela legislação ao empresário brasileiro, formulou-se a problemática da pesquisa nos seguintes termos: pode-se afirmar, com base na Teoria do Tributo Ótimo, que o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, enquanto fonte fundamental de financiamento Estatal, está próximo de seu ponto ótimo? Ou melhor, seria o imposto em questão eficiente?

Mesmo em sua aparente simplicidade, a problemática é complexa e repleta de diversos fatores exógenos que transcendem a mera análise jurídica, a qual, para ser otimizada, necessita ser observada sob um novo ângulo compreendido pela interdisciplinaridade da Ciência Econômica no Sistema Jurídico. Para tanto, aplicou-se o instrumento da Análise Econômica do Direito – especificamente a racionalidade limitada dos agentes e o predicado da eficiência.

Neste âmbito, o objetivo geral é investigar o IRPJ e verificar se o mesmo se trata de tributo ótimo. Diante deste propósito, o trabalho é dividido em três objetivos específicos, correspondentes ao desenvolvimento de três Capítulos:

O primeiro Capítulo, traz o marco teórico do trabalho, e tem como objetivo demonstrar a importância da AED para a compreensão do fenômeno jurídico, assim como a sua aplicabilidade ao Direito Tributário. Assim, o Capítulo inicia pela exploração do contexto histórico em que floresceu a AED, trazendo-se sua definição, bem como a sua relevância para o mundo jurídico. Na sequência, busca-se demonstrar que a mesma possui dois enfoques, e que não se trata de teoria una, mas sim de movimento teórico. Ademais, discorre-se sobre os seus pressupostos e fundamentos, além da possibilidade de sua aplicação aos estudos tributários.

No segundo Capítulo, discute-se o objeto da pesquisa, o IRPJ. Para tanto, buscou-se demonstrar o percurso histórico que culminou no surgimento do tributo, bem como sua importância para a União como fonte de arrecadação. Discorre-se, ainda, sobre suas principais premissas, seu fato gerador, base de cálculo e as distintas formas de apuração.

Por fim, no último Capítulo demonstra-se o peso da carga tributária sobre o contribuinte, e como isto afeta a sua tomada de decisão. Na sequência, analisa-se a neutralidade fiscal como forma de otimizar a tributação, bem como a Teoria do Tributo Ótimo – especialmente os aspectos trazidos pelo Cristiano Carvalho. Após isso, analisa-se efetivamente o IRPJ, e sua proximidade – ou não – de seu ponto ótimo.

Visando alcançar os referidos objetivos específicos, o método de abordagem utilizado será o dedutivo, posto que o trabalho inicia com um estudo geral sobre a AED, com enfoque na sua aplicabilidade no Direito Tributário (Capítulo 1), seguido pelo estudo sobre o IRPJ e suas principais características (Capítulo 2), para, por fim, analisar o tributo com base na Teoria do Tributo Ótimo (capítulo 3).

Outrossim, o método de procedimento a ser aplicado será o monográfico, pois para efetivar o trabalho será utilizada uma ampla consulta em doutrinas e artigos científicos nacionais e estrangeiros, bem como na legislação. A técnica de pesquisa empregada será a bibliográfica e documental, com auxílio de publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, teses e relatórios elaborados pela Receita Federal do Brasil.

Ressalta-se, por fim, que a pesquisa não se limitará à repetição do que já foi dito ou escrito, mas a uma análise crítica da importância e dos reflexos da tributação no País.

2. ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO (AED)¹ E SUA APLICAÇÃO AO DIREITO TRIBUTÁRIO

Neste Capítulo inaugural, serão expostos os aspectos centrais da Juesconomia, especialmente no que toca à sua aplicação ao Direito Tributário.

Dessa forma, inicia-se pela exploração do contexto histórico em que floresceu a Análise Econômica do Direito, seu arcabouço teórico e as condições existentes para o surgimento do movimento. Na sequência, delimitar-se-á o que se entende por Direito e Economia, trazendo sua definição, bem como a sua relevância para o mundo jurídico.

Mais adiante, ir-se-á demonstrar a existência de dois enfoques, bem como o fato de que a AED não é uma teoria una, mas sim um movimento.

Na sequência serão ressaltados os seus pressupostos e fundamentos, com especial ênfase no papel desempenhado pela racionalidade (limitada), e pela eficiência, destacando sua simbiose com a justiça. Por fim, buscar-se-á ilustrar a possibilidade de aplicação Análise Econômica ao Direito Tributário, em todas as suas vertentes.

Impende destacar que, o presente estudo não é investigação exaustiva sobre o surgimento, sobre a exatidão teórica e metodológica dos pressupostos da Análise Econômica do Direito, mas tão somente introdução às indagações sobre a relação entre Direito – em especial o tributário – e a Economia.

Ademais, a destinação do Capítulo exordial deste trabalho à apresentação da AED e de sua aplicação ao Direito Tributário se faz necessária em razão da condição embrionária em que se encontra o estudo dessa face da Juesconomia na Academia Brasileira, ainda influenciada por diversas falácias e incompreensões, como a crença de que seria pró-fisco ou pró-contribuinte. Assim, a apresentação do seu surgimento, de seus pressupostos e fundamentos, se dá de forma a conferir ênfase a ambiente não muito explorado academicamente, e pouco utilizado pelos nossos legisladores: A Teoria do Tributo Ótimo.

2.1 CONTEXTO HISTÓRICO E SURGIMENTO

¹ Por razão de facilidade e por já sedimentado, utilizar-se-á a sigla AED no decorrer do trabalho para se referir à Análise Econômica do Direito.

De início, é fundamental traçar sucinto histórico acerca do surgimento e do desenvolvimento da AED, com intuito de verificar a forma como a Ciência Econômica se encontrou no Direito.

Por mais que as principais bases teóricas do movimento tenham surgido nos Séculos XVIII e XIX com as obras de Beccaria e Bentham, pode-se afirmar que o movimento em estudo, a Análise Econômica do Direito (*Law and Economics*), surge apenas na segunda metade do Século XX, não só como uma alternativa à filosofia moral e política do utilitarismo, mas também, como oposição ao entendimento preponderante no ambiente jurídico norte-americano de que o Direito seria uma realidade e Disciplina autônoma. Ou melhor, é uma crítica à interpretação jurídica pura, conforme os precedentes ou conforme o direito positivado, desvinculado do contexto social e econômico.

Antes de se analisar o contexto dentro do qual surgiu a AED, importa mencionar que a história do pensamento jurídico ocidental, passou por períodos de transição entre o jusnaturalismo e o juspositivismo.

Infere-se, de maneira sucinta, que o paradigma jusnaturalista encontra no Direito uma natureza dúplice, parte decorrente da opinião dos homens e dela dependente e parte decorrente da própria natureza e, portanto, universal e independente da opinião daqueles, sendo o direito natural superior ao direito dos homens. O jusnaturalismo tem nos gregos e na metafísica aristotélica sua primeira corrente, tendo desaparecido ao longo do Império Romano, e ressurgido na Idade Média, intrinsecamente ligado com a tradição secular e religiosa da Igreja Católica.

O Juspositivismo, ao seu turno, começa a ganhar espaço ainda no Século XVIII com Kant que, em suas obras, propugnava separação entre a moral e o Direito (sendo o este objeto de estudo dos juristas e aquele dos filósofos). Acreditava, o mencionado autor, que os juristas deveriam afastar-se das questões morais e da realidade fática, preocupando-se unicamente com as normas gerais escritas e garantidas por meio de sanção Estatal, uma vez que elas revelariam a vontade geral.

Em meio a esse contexto que surge, no Século XIX, o juspositivismo, como decorrência do aparecimento de ciências naturais que buscavam explicar o mundo. Auguste Comte, seu grande expoente, objetivava aplicar diretamente a sociedade os métodos dessas ciências naturais, sem a interferência de qualquer questão moral.

Deste modo, a percepção juspositivista passou a entender o direito como o resultado de uma ação volitiva humana, com um conteúdo próprio e independente da moral e demais áreas do conhecimento. Além disto, o direito perdeu seu carácter sacro e passa a ser compreendido como o resultado de uma opção humana e não como uma ordem divina imutável.

O positivismo, inicialmente com Comte, e posteriormente com o positivismo jurídico de Kelsen, conduziu o direito a um acentuado isolacionismo científico, uma vez que se pregava uma “Teoria Pura do Direito”, na tentativa de caracterizá-lo como Ciência Jurídica com completude e autonomia.

Sobre o isolacionismo jurídico, Caliendo (2009, p. 13) assevera que:

A construção do entendimento de que o direito possui uma realidade autônoma do ponto de vista metodológico e epistemológico é atribuída a Langdell. O método do caso (*case method* ou *mechanical jurisprudence*) elaborado por Langdell foi apresentado pela primeira vez na obra *Cases of the Law Contract*, em 1871. Esse método irá entender o direito como um conjunto de princípios, conceitos e doutrinas decorrentes da multidão de decisões judiciais, permitindo determinar a aplicação normativa por meio do uso de raciocínios lógicos e da argumentação analógica.

No entanto, o juspositivismo não restou isento de críticas, tendo surgido diversas Escolas com respostas ao entendimento de ser o direito uma disciplina autônoma, tais como a Escola da Livre Investigação Científica na França, o Realismo Jurídico na Escandinávia e o Jusrealismo nos Estados Unidos da América (EUA). Em especial, a escola norte-americana buscou demonstrar que o direito era indeterminado, não sendo capaz de se encontrar uma resposta una para as situações, e também que as decisões judiciais são influenciadas pela identidade, ideologia e política daqueles que o administram, motivo pelo qual se deve empregar abordagem mais pragmática ao Direito, fundada nos mais diversos conhecimentos.

Com relação ao realismo, importa advertir, nas palavras de Cardoso (2017, p. 32) que:

a AED se afasta, sensivelmente, do realismo jurídico – embora dele se origine –, na medida em que abandona o hermetismo jurídico e adota, principalmente a partir da obra seminal de Posner, publicada inauguralmente em 1973, fundamento diverso: não mais o poder da autoridade competente, mas a eficiência – inicialmente como maximização da riqueza, sobretudo em razão da obra “*Economic Analysis of Law*”, de Posner, publicada originalmente em 1973. Com efeito, a Ciência Econômica passa a figurar no papel de referencial analítico para o estudo do direito, a partir de uma integração entre as Ciências Jurídica e Econômica.

Além das citadas escolas, importa mencionar as teorias denominadas *rights-based*, que englobam, todas as contribuições que derivam das teorias desenvolvidas

no campo da filosofia moral e política, concebidas por autores como Rawls, Nozick e Dworkin, e possuindo como objetivo desenhar os referenciais constitutivos de uma sociedade justa. (ALVAREZ 2006, p. 50)

Tem-se assim, que tais reações ao Juspositivismo resultaram em um rogo no campo acadêmico pela interdisciplinidade com as demais ciências. O intuito era aproximar o Direito da realidade social, afastando-se da esterilidade formal, assim como buscou-se a superação do paradigma juspositivista de neutralidade, pureza e separação do sujeito/objeto.

Foi a partir desse substrato fático, histórico e teórico que se criaram as bases, ou ainda, as condições para o surgimento e o desenvolvimento de um movimento para se analisar o Direito com viés interdisciplinar, mais especificamente, econômico.

Apesar de possuir resquícios nos trabalhos de Adam Smith, no Iluminismo Escocês e no Utilitarismo de Bentham, a AED possui como obras pioneiras os trabalhos de Ronald H. Coase em *The Problem of Social Cost*, publicado no *Journal of Law and Economics*, em 1960 e de Guido Calabresi, no texto *Some Thoughts on Risk Distribution and the Law of Torts*, publicado no *Yale Law Journal*, em 1961 (ALVAREZ 2006, p. 52). O trabalho de Coase, analisa o problema do custo social ou efeitos externos produzidos pelas atividades econômicas, criticando o intervencionismo Estatal, dando ênfase à inconsistência da economia do bem-estar, enquanto que a obra de Calabresi sob a ótica da Teoria Econômica examina a distribuição do risco como critério de imputação da responsabilidade que informa as indenizações no campo do Direito.

Posteriormente, a Análise Econômica do Direito recebeu novo impulso, quando, em 1973, Richard Posner publicou a obra *Economic Analysis of Law*, que veio consolidar o movimento ao estudar de forma sistemática a maioria dos setores do sistema jurídico norte-americano através da perspectiva da Análise Econômica. Pode-se afirmar, ainda, que sua obra disseminou os estudos da LaE entre os estudantes e incentivou o alargamento de sua aplicação aos diversos ramos jurídicos.

Nosso país, a seu turno, assim como os demais países de tradição europeia-continental, teve reação tardia ao juspositivismo, denominada de neoconstitucionalismo, ou de pós-positivismo. O foco dessa corrente de pensamento é a reaproximação entre o Direito e a moral através da constitucionalização principiológica do Direito. Como justificativa de sua posição, os adeptos dessa corrente fazem referência à defesa dos nazistas no Julgamento de Nuremberg, que

alegam não ter cometido nenhum crime, pois teriam agido em estrita consonância com o texto legal.

Assim, afirma Gico Jr. (2012, p. 8) que:

“enquanto os jusrealistas buscaram aproximar o direito da realidade social pelas ciências, os neoconstitucionalistas buscam reaproximar o direito da filosofia, em uma tentativa de síntese e superação do jusnaturalismo e do juspositivismo, por meio da relativização do direito que, no caso concreto, pode e deve ser flexibilizado se não for razoável (e, por que não dizer, justo)”

Advém que, apesar da tentativa em se reaproximar o Direito da moral e da ética, o neoconstitucionalismo, não se preocupa suficientemente com as reais consequências das normas e decisões judiciais através de diagnósticos e prognoses. É justamente nesse contexto que começa a ser discutida e considerada a Análise Econômica do Direito no Brasil, cujo propósito é introduzir metodologia que contribua para o pensamento jurídico através do estudo sobre o comportamento dos indivíduos perante as regras e os efeitos destas na consecução de resultados eficientes.

Deste modo, analisando-se o contexto, pode-se inferir que, de certo modo, a vigência de preceitos contrários a interdisciplinaridade, baseados no isolacionismo do Direito enquanto Ciência autônoma que possibilitaram o surgimento do movimento aqui estudado.

2.2 DEFINIÇÃO E RELEVÂNCIA

Analisadas as premissas que possibilitaram o surgimento e consolidação de uma simbiose entre o Direito e a Economia, impende, no presente tópico analisar o que se compreende por AED, e qual a sua influência no Direito atualmente.

Para tanto, antes de mais nada, importa definir o que se entende por Economia, para posteriormente explicar a sua aplicação no mundo jurídico.

Destarte, impende mencionar que a Ciência Econômica não possui único objeto, podendo ser caracterizada como método de investigação. Robbins (1945, p. 16) explanando essa ideia, define a economia como: “a ciência que estuda o comportamento humano como uma relação entre fins e meios escassos que possuem usos alternativos.” Adota-se essa definição, segundo a qual a abordagem econômica serve para compreender toda e qualquer decisão individual ou coletiva que verse sobre recursos escassos, sendo toda atividade humana relevante e passível para uma análise econômica.

Noutro viso, partindo da premissa de que o Direito é a ciência normativa que visa regular o comportamento humano e de que a Ciência Econômica busca estudar as tomadas de decisões para a produção, repartição, circulação e consumo de bens no mundo diante das necessidades infinitas dos seres humanos, sendo os recursos escassos, Gico Jr. (2016, p. 17). afirma que

A análise Econômica do Direito (AED), portanto, é o campo do conhecimento humano que tem por objetivo empregar os variados ferramentais teóricos e empíricos econômicos e das ciências afins para expandir a compreensão e o alcance do direito e aperfeiçoar o desenvolvimento, a aplicação e a avaliação de normas jurídicas, principalmente com relação às suas consequências.

Infere-se portanto, que a Análise Econômica do Direito trata da aplicação de métodos e conceitos advindos de fora do mundo jurídico para facilitar o entendimento do Direito em si, e das instituições jurídicas. Coadunando com a visão de simbiosidade entre as Ciências Jurídicas e Econômicas, Gonçalves, Stelzer e Souza (2014, p. 806) asseveram que:

o Direito disciplina e concatena a ação dos indivíduos em sociedade, visando atingir dado objetivo social e, para tanto, seu conhecimento necessita perpassar por um olhar multidisciplinar e interdisciplinar da realidade. A Ciência Econômica torna o Direito eficaz, considerando, no cálculo econométrico, variáveis de inclusão social e de eficiente tomada de decisão normativo-jurídica

Por sua vez, Pacheco (1994, p. 22-23) caracteriza a AED da seguinte maneira:

A Análise Econômica do Direito se define pela aplicação da teoria econômica, mais precisamente, da teoria microeconômica de bem-estar na análise e explicação do sistema jurídico [...]. A Análise Econômica do Direito nos apresenta um novo instrumental, novas técnicas argumentativas e novas categorias que, extraídas dos desenvolvimentos da ciência econômica, apresentam-se neste movimento como pilares para construção de uma ciência jurídica a altura dos tempos. A renovação da Ciência Jurídica através da adoção da perspectiva interdisciplinar, peculiar pelo peso que tem à Ciência Econômica, a utilização de técnicas como a análise do custo e benefício na elaboração das políticas jurídicas, na justificação das decisões judiciais, a abertura decidida do discurso jurídico ao tema das consequências econômico-sociais do Direito, ou a consideração da eficiência econômica como valor jurídico, são, entre outros, sinais evidentes dessa inovação em que a Análise Econômica do Direito apresenta a si mesma.

Assim sendo, temos que a AED não visa reduzir a Ciência Jurídica, ou de sujeita-la à Ciência Econômica, naquilo que se costuma chamar, de forma pejorativa de economicismo (PUJOL, 2017, p. 119-120). A juseconomia, nada mais é do que a aplicação do instrumental analítico e empírico da Ciência Econômica, para se tentar compreender, explicar e prever as implicações fáticas do ordenamento jurídico, bem como sua lógica (racionalidade). Ou ainda, como defende Gico Jr. (2016, p. 20) “A

AED é a utilização da abordagem econômica para tentar compreender o direito no mundo e o mundo no direito”.

Destarte, por mais que muitos refutem a necessidade de uma análise interdisciplinar do Direito, a AED possui suma importância para os juristas, ao oferecer instrumental teórico “maduro” que auxilia a compreensão dos fatos sociais, bem como o modo pelo qual os diversos agentes reagirão frente as normas jurídicas e os incentivos que delas advém.

Nas palavras de Cardoso (2017, p. 46). a AED

consiste, em suma, na constatação de que há um modelo jurídico-econômico de comportamento. Em outras palavras, faz-se uma análise de custo-benefício que leva os sujeitos a realizar ações que maximizem (ou que minimizem de modo menos significativo) seus ganhos.

Ao tratar da aplicação da juseconomia, Gico Jr. (2016, p. 19) assevera que ela “serve para compreender toda e qualquer decisão individual ou coletiva que verse sobre recursos escassos, seja ela tomada no âmbito do mercado ou não. Toda atividade humana relevante, nessa concepção é passível de análise econômica”

Atualmente, não há como se negar a importância da AED para o Direito. Oliveira (2014), em seus estudos, constatou que o movimento do *Law and Economics* é o de maior impacto na literatura jurídica da segunda metade do Século passado. Para mais, o autor informa que é o mais influente movimento de pensamento jurídico no período do pós-Segunda Guerra Mundial, haja vista que nos EUA praticamente todas as faculdades de Direito já lecionam a disciplina de Direito e Economia, que os artigos jurídicos em revistas norte-americanas contenham mais citações de *LaE* do que qualquer outra perspectiva e que na Suprema Corte Americana pelo menos três ilustres membros se declararam adeptos do movimento.

A sua importância também é percebida em nosso País ao se constatar o crescimento exponencial dos trabalhos jurídicos na linha e o número cada vez maior de pesquisadores tratando sobre o tema, além, claro, do fato de importantes cursos de Direito estarem ofertando a disciplina na graduação e na pós-graduação. Merece destaque, ainda, o fato de o Supremo Tribunal Federal estar se utilizando da AED como *ratio decidendi*, em especial o Ministro Luiz Fux.

Destarte, muito embora a AED tenha adquirido significativo espaço na Academia Brasileira, ainda não transpôs todas as barreiras que lhe são impostas, de sorte que sua aplicação a certas disciplinas jurídicas, embora evidente, remanesce

pouco explorada. Nesse sentido, revela-se essencial o aporte teórico que a concepção econômica dos fenômenos jurídicos pode fornecer ao estudo de nossa ordem tributária.

2.3 A AED POSITIVA E NORMATIVA

Conceituado o que se entende por AED, é especialmente imprescindível, para os fins a que se presta essa pesquisa, a distinção entre as suas vertentes positiva e normativa. Isso porque, a AED busca reconhecer como válida e útil, do ponto de vista epistemológico e pragmático, a distinção entre o que é (positivo) e o que deve ser (normativo). A ideia seria ressaltar a diferença entre o mundo dos fatos e o mundo dos valores, podendo o primeiro ser investigado e averiguado por métodos científicos, com resultados passíveis de apuração, enquanto que o segundo não é passível de investigação empírica de prova ou falsificação, não sendo, portanto, científico (GICO JR. 2012, p. 15).

Assim, temos que os juristas preocupam-se em tentar responder dois questionamentos básicos: quais as consequências de certo regramento jurídico e qual a regra jurídica deveria ser adotada em determinado caso? Sendo a primeira pergunta referente à AED positiva (o que é) enquanto a segunda está ligada à AED negativa (o que deve ser).

Rodrigues (2007, p. 34) também elucida a distinção entre as abordagens a partir de duas perguntas:

As questões a que a Análise Econômica do Direito tem dado mais atenção são de dois tipos: quais são os efeitos de um determinado enquadramento jurídico? Qual o enquadramento jurídico que deveria existir? O primeiro grupo de questões decorre diretamente da definição da Economia como o estudo de escolha racional: os economistas admitem que as escolhas que as pessoas fazem são influenciadas pelos sistemas de incentivo a que estão sujeitas, porque estes alteram os custos e os benefícios das diversas opções disponíveis. O comportamento individual é alterado pelo enquadramento legislativo: se determinado comportamento é proibido, e punido, a sua relação custo-benefício torna-se menos atractiva do que se não o é. A lei pode, assim, ser pensada como um sistema de incentivos e analisar os efeitos de diferentes sistemas é uma das grandes preocupações dos economistas. Este tipo de questões corresponde a uma análise positiva do direito. Já o segundo tipo de questões corresponde a uma análise normativa, que decorre da preocupação dos economistas com a eficiência. Diferentes sistemas de incentivos, e portanto, diferentes enquadramentos legais, não são igualmente eficientes: um economista defenderia que se devem preferir enquadramentos legislativos mais eficientes a enquadramentos legislativos menos eficientes.

Nessa toada, quando um praticante da AED utiliza seu instrumental para realizar uma análise positiva, afirma-se que ele está praticando a Ciência Econômica aplicada ao Direito. O juseconomista, assim, não é capaz de oferecer sugestões sobre o assunto ou sobre como certa decisão deveria ser tomada, o que ele faz é compreender o que é a norma jurídica, qual a sua racionalidade e as diferentes consequências prováveis decorrentes da adoção dessa ou daquela regra, bem como realiza comparativo da eficiência auferida de cada uma das possíveis soluções.

Por outro lado, ao se utilizar da AED para uma análise normativa, o juseconomista pondera as alternativas, com base no que já foi previamente estipulado, para sugerir como deveria ser o objeto em estudo. Ressalta-se que, para a AED normativa, qualquer objetivo pode servir de guia, desde uma preocupação com a distribuição de riqueza até a forma mais eficiente de se tributar a renda dos contribuintes.

Enriquecendo a discussão, Pietropaolo (2009, p. 124) leciona que a abordagem positiva se utiliza de fundamentos econômicos para descrever o Direito existente, a fim de se extrair os objetivos almejados, como a eficiência e o bem-estar social. A vertente normativa, a seu turno, vale-se dos silogismos econômicos como forma de avaliar o norte a ser seguido.

Ademais, para Caliendo (2009, p. 15), a teoria positiva busca explicar o Direito, sua eficácia e a maneira que as normas jurídicas podem ser consideradas como sendo eficientes, enquanto que a teoria normativa visa determinar o que a disciplina jurídica deve ser a partir da análise da realidade.

2.4 A AED COMO MOVIMENTO

O estudo da AED deve partir de premissas importantes para que seja realizada uma análise com a exata proporção da utilidade e métodos que podem ser empregados para o conhecimento do fenômeno do Direito. Para tanto, importa estudar os principais postulados e as diferentes metodologias.

Ocorre que, diferente do que se postula, a AED é muito mais um movimento do que uma Escola única, ou que um *corpus teórico* unificado, sem grandes distinções entre seus autores. Por isso, Caliendo (2009, p. 16) defende que a juseconomia deve ser tratada como uma abordagem e não como uma teoria.

Por certo, Alvarez (2006, p. 53) defende que o movimento não é homogêneo, pois congrega diferentes tendências de pensamento. Efetivamente, são diversas as Escolas e as abordagens empregadas na área, com relativa divergência entre elas. Pode-se citar como exemplos, a Escola de Chicago, a Escola das Escolhas Públicas, a Escola da Nova Economia Institucional, a Escola Austríaca, a Escola dos Estudos da Crítica Jurídica, entre outras, afinal se trata de movimento eclético, e assim pretende ser, comportando diversas visões.

Ao seu turno, Alvarez (2006, p. 53), delinea a seguinte distinção:

O movimento não é homogêneo, ao contrário, congrega várias tendências, tais como a ligada à Escola de Chicago, também denominada conservadora, identificada com a figura de Richard Posner, e integrada, entre outros, por Landes, Schwartz, Kitch e Easterbrook; a liberalreformista, com Calabresi como figura representativa e integrada por uma diversidade de autores como Polinsky, Ackermann, Kornhauser, Cooter e Coleman; e uma terceira via, denominada por Leljanovski como tendência neoinstitucionalista, que se separa das anteriores tanto na temática como na metodologia e é integrada, entre outros, por A. Allam Schmid, Warren J. Samuels, Nicholas Mercuro e Oliver E. Williamson.

Destarte, partindo da premissa de que o movimento é eclético, não adota-se o posicionamento de nenhuma das Escolas para fundamentar a análise do presente trabalho. Irá se adotar as premissas em comum, que as diversas vertentes compartilham, conforme se verá a seguir.

2.5 POSTULADOS

Pois bem, mesmo diante da existência de pensamentos e abordagens antagônicas dentro do movimento da AED, certos postulados são comuns como o individualismo metodológico, a utilização de modelos, a racionalidade, o equilíbrio e a eficiência.

A juseconomia adota como unidade básica de análise a escolha individual de cada agente ou de pequenos grupos, e isso é o que se convencionou denominar individualismo metodológico. Segundo essa metodologia, para se explicar e compreender comportamentos coletivos, deve-se compreender os comportamentos individuais dos agentes que compõem o grupo em estudo, sempre se levando em conta a dinâmica da interação entre agentes e não apenas a conduta isolada de um agente, a fim de extrapolar os resultados para a totalidade das pessoas, fazendo prognoses.

Para a juseconomia, as pessoas respondem a incentivos, pois se estas não o fizessem, o Direito seria de pouca ou nenhuma utilidade, uma vez que todos continuariam a se comportar da mesma forma e a criação de regras seria uma perda de tempo.

Cabe advertir, no entanto, que a AED é movimento sobre o comportamento de agentes frente aos incentivos, e não parâmetro de avaliação de condutas. Isso porque, o individualismo metodológico é apenas o instrumento analítico, sem as implicações éticas no sentido de representar a postura de como *deveria ser*. Ou seja, é método individualista de análise que não deve envolver de forma alguma as condutas de valores. Articulado sobre o tema, Gico Jr (2012, p. 23), afirma que “é um grande equívoco pensar que um método individualista de análise deva envolver necessariamente de alguma forma um sistema individualista de valores”.

Por outro lado, isso não significa que a AED pressupõe que os indivíduos não são altruístas e que não levam em conta o bem-estar dos outros; significa apenas, que as atitudes dos agentes não necessariamente se pautam por padrões éticos.

Outro ponto relevante é o uso de modelos para explicar o comportamento humano, ou seja, os juseconomistas elaboram padrões teóricos dos problemas que desejam investigar, abstraindo as externalidades irrelevantes e considerando apenas as variáveis tidas como relevantes.

Corroborando com a utilização, Pietropaolo (2009, p. 119) leciona que: “em razão dos modelos, ações podem ser descritas e julgadas, relativamente à sua consistência com o horizonte de compreensão econômico”; e ainda que “os modelos tanto direcionam a tomada de decisão por uma determinada ação, dando razões suficientes ao agente para sua prática, quanto viabilizam sua compreensão”

Nesse íterim, Gico Jr. (2012, p. 19) sustenta que os juseconomistas possuem como característica principal:

considerar o direito enquanto um conjunto de regras que estabelece custos e benefícios para os agente que pautam seu comportamento em função de tais incentivos. Assim, a abordagem juseconômica investiga as causas e as consequências das regras jurídicas e de suas organizações na tentativa de prever como cidadãos e agentes públicos se comportarão diante de uma dada regra e como alterarão o seu comportamento caso esta regra seja alterada.

Para tanto, é necessário ter à disposição uma teoria sobre o comportamento humano. Assim, levando-se em conta que a teoria econômica visa estudar como age o ser humano médio diante de incentivos e escolhas, adota-se e emprega-se alguns dos postulados da economia.

O primeiro deles é que os recursos da sociedade são escassos, já que se assim não fosse, não haveria problema econômico, uma vez que todos teriam suas necessidades atendidas, sejam lá quais fossem. A escassez dos bens impõe à sociedade que escolha entre alternativas possíveis e excludentes entre si.

A ideia de escassez para Pujol (2017, p. 126) é um dos pontos de partida para se compreender a Economia e, por consequência, a AED. Conceitualmente, a existência da escassez está conectada com o fato de que as necessidades humanas são ilimitadas, enquanto os recursos são limitados, gerando uma necessidade de escolha na hora de alocação dos recursos. Ademais, toda escolha pressupõe um custo, um *trade off*, que é a outra alocação possível para o recurso *in quaestio*, mas que foi preterida pelo agente. Chama-se este custo de custo de oportunidade. Desse modo, se o governo opta por construir uma rodovia, esta abdica de outra alocação para estes recursos.

Como escolhas devem ser realizadas, os agentes econômicos agem, de modo geral, como se ponderassem os custos e os benefícios de cada alternativa, adotando a conduta que, dada as suas condições e circunstâncias, traz-lhes maior bem-estar.

Tem-se, ainda, que o comportamento racional maximizador leva os agentes a realizarem trocas até que os custos associados a cada uma se igualem aos benefícios auferidos, momento em que não ocorrerão mais transições. Neste momento, chega-se ao equilíbrio de mercado. (GICO JR. 2012, p. 21),

Como tal equilíbrio decorre da livre interação dos agentes até que todas as possíveis trocas se esgotem, sem que se piore de situação, diz-se que um mercado em equilíbrio é socialmente valioso, pois eliminaria os desperdícios, sendo assim, eficiente. Eficiência, aqui, é utilizada no sentido Pareto-eficiente, ou seja, não existe nenhuma outra alocação de recursos possível, em que se consiga melhorar a situação de alguém sem prejudicar outrem.

Estabelecido que as escolhas têm um custo, a Ciência Econômica, no seu esforço de compreensão da realidade, parte do princípio de que os agentes são racionais e pautam suas escolhas no intuito de maximizar sua utilidade. Chamamos isso de maximização racional, ou teoria da escolha racional.

A racionalidade significa que as decisões individuais são entendidas como racionalmente dirigidas à maximização dos interesses individuais. O equilíbrio, por seu turno, não se aplica às decisões de um agente econômico, pois é ele que rege a interação de várias decisões racionais feitas por agentes diferentes. Aqui, se exige

que, quando confrontadas, as decisões de vários agentes combinem entre si da melhor maneira possível.

Conforme menciona Alves (2016, p. 75):

As teorias econômicas clássicas presumem que o comportamento humano é previsivelmente racional nas respostas às situações que se apresentam. A racionalidade das escolhas do sujeito é o alicerce das teorias, das previsões e das recomendações econômicas clássicas, até mesmo porque difícil se apresenta a tarefa de prever condutas se elas não são tomadas por meio da razão. Na concepção econômica tradicional, o sujeito racional busca sempre a melhor alternativa dentre as opções que se apresentam. Isto é, os agentes ponderam os custos e benefícios das alternativas disponíveis e optam pela que lhes oferecerá o maior bem-estar, sempre guiado sob uma ótica racional coerente.

A partir dessa premissa, temos como natural o fato de os seres humanos pretenderem obter os melhores resultados possíveis, a fim de maximizar a satisfação obtida pelos bens que elegeram como importantes, dentro de limitadas opções de escolha.

No entanto, adverte-se que a utilização do princípio da racionalidade ou da maximização do bem-estar não implica necessariamente em comportamentos éticos. Da sua aplicação resulta uma tentativa de evitar o desperdício, e por isso são conceitos funcionais na sua essência. A questão de saber se uma pessoa agirá de acordo com o sistema moral vigente na sociedade depende de cada um, e nada tem a ver com o postulado da racionalidade. (DAS NEVES 1997, p. 21)

Outro ponto a ser considerado é levantado por CARDOSO (2017, p. 67) “da mesma forma, a pressuposição quanto à racionalidade dos agentes é genérica. E mais: não se pressupõe que os agentes sejam racionais, mas em verdade, que ajam como se racionais fossem.”

Na sequência, pode-se afirmar que o *homo economicus*, possui gostos específicos, preferências, e não devem ser feitos julgamentos de valor em relação a estas preferências, nem buscar entendê-las. Com relação a suas preferências, infere-se que cada indivíduo atribui uma utilidade a escolha possível e é capaz de ordenar essas escolhas de acordo com as utilidades que lhe proveem. Portanto, toda vez que tiver de escolher entre duas opções, o indivíduo escolherá a que mais lhe trará utilidade. (GICO JR 2012, p. 25-26),

Tem-se, portanto, que as pessoas racionais “decidem na margem”, isto é, que as pessoas incorrerão nos custos de desenvolver certa atividade enquanto a unidade adicional da atividade trouxer mais benefício do que o custo para desenvolvê-la. De forma mais clara, uma pessoa será racional no momento em que continuar realizando

a atividade apenas enquanto ganhar com isso. Para esclarecer, basta imaginar um indivíduo sedento no meio do deserto em face de um vendedor de água, na medida em que sua sede for saciada, menor será o valor dispendido para uma garrafa adicional de água.

Destarte, para a AED, os indivíduos são seres racionais que pautam seu comportamento na tentativa de maximizar seus interesses em todos os âmbitos e facetas da vida, motivo pelo qual se entende o direito como um conjunto de incentivos que premia as condutas eficientes e penaliza as ineficientes.

Entretanto, como bem observa Alves (2016, p. 77):

O dia a dia demonstra que as abstrações teóricas, não raramente, estão distantes da realidade fática. Isto ocorre no direito (com leis que ‘não pegam’) e em todas as ciências sociais (inclusive as aplicadas). Com a economia não é diferente. A racionalidade ilimitada do sujeito ou a própria maximização das escolhas, por vezes não são verificadas na realidade fática, vez que há custos para identificação das oportunidades, o que faz com que as pessoas façam escolhas diferentes das que fariam se os custos com as informações fossem nulos então houvesse fatores externos (como ambiente cultural, econômico e social) que influenciassem a capacidade cognitiva

Em outras palavras, por mais que a AED possua como postulado a racionalidade dos agentes nas tomadas de decisões (postulado este adotado no presente trabalho), ela não é irrefutável ou isenta de críticas, apenas se adota tal predicado pela facilidade em se prever os resultados esperados. Neste íterim, Pujol (2017, p. 128) pondera que:

Todavia, o fato de que alguns indivíduos não se comportam de forma racional nas suas escolhas não desqualifica a cientificidade do método; quando um grande número de indivíduos toma decisões (aparentemente) não racionais, por exemplo, seguindo o comportamento de outros indivíduos, diz-se que este é um comportamento de manada.

Não se está aqui afirmando, e nem se pretende afirmar, que todos os comportamentos humanos são previsíveis ou pautados pela racionalidade, até porque existem fatores externos que influenciam na capacidade cognitiva do sujeito. Nessa seara, temos que o agente não é neutro, nem suficientemente racional para se isolar de todo o contexto e externalidades que envolvem a sua tomada de decisão, o que torna impossível a previsibilidade do comportamento humano unicamente com base na sua racionalidade frente a incentivos.

Assim, não são simplesmente os aspectos econômicos e racionais que devem ser analisados nas decisões dos sujeitos, haja vista que há todo um complexo de

normas morais, sociais e contextuais, bem como um contexto psicológico que deve ser analisado nas teorizações.

Ademais, tem-se como outro postulado da AED a necessidade de que as leis jurídicas guardem, na medida do possível, harmonia com as leis econômicas. Isto porque as duas Ciências possuem objetos e manifestações distintas, bem como o fato de que as leis que as regem também se diferem, na medida em que a Ciência Econômica é voltada às leis naturais de mercado, enquanto o Direito, às ações volitivas do homem e mandamentos que os operadores jurídicos imperam.

É justamente na tentativa de harmonizar as normas jurídicas com as econômicas que a AED encontra sua maior dificuldade ao explicar a interação existente entre a justiça e a eficiência, vez que existem visões antagônicas sobre o assunto, desde a defesa de uma conexão intrínseca entre ambas, até a negação de relação entre elas.

2.6 EFICIÊNCIA E JUSTIÇA

Pode-se afirmar que o principal postulado da AED é a eficiência, que constitui elemento central da teoria jurídico-econômica, verdadeira “lente” de análise. A este respeito, para Cardoso (2017, p. 52):

A eficiência assumiu posição central no Direito – e, conseqüentemente, na AED – a partir do momento em que Posner defendeu, já em sua obra inaugural acerca de Direito e Economia, publicada em 1973, que a eficiência deveria substituir o conceito de justiça.

Enquanto o Direito busca definir dado critério de justiça, a Ciência Econômica se preocupa com a escassez e a necessidade de eficiência no uso dos recursos. Justiça e eficiência são, assim, metades de uma mesma verdade, que se sobrepõem alternadamente ou se complementam, a depender do ponto de vista adotado.

Gonçalves (2014, p. 274) define a justiça da seguinte maneira:

Justiça, segundo a ótica do Direito tradicional, é dar, a cada um, o que lhe pertence – justiça corretiva para Aristóteles (1992, p. 95), ou segundo critério distributivo, ainda, conforme o Mestre macedônio implica em retribuir na proporcionalidade em que cada um tenha contribuído para o bem estar social, ou seja, tratar os iguais com igualdade e os desiguais com desigualdade. Ademais, justiça é fazer, aos outros, o que se gostaria que fosse feito a si – alteridade. Justiça, segundo a ótica econômico-jurídica, refere à compensação de cada agente, no mercado, segundo seu interesse.

Partindo da premissa de que a eficiência seria o processo em que se produz a maior quantidade de resultados com a menor utilização dos meios, Posner (1977, p.10) entende que, existe eficiência onde “há exploração dos recursos econômicos de tal forma que este valor – satisfação humana é medida pela disposição agregada de pagar por estes bens e serviços – é maximizado”.

Segundo Stephen (1993, p. 40), a eficiência consiste em fazer o “melhor com a menor quantidade de recursos disponíveis, reduzindo o desperdício e os custos, e buscando beneficiar os indivíduos”.

Nessa perspectiva, impende compreender a eficiência econômica a partir das ideias de Vilfredo Pareto, de Nicholas Kaldor e John Hicks, que demonstram em seus estudos o ponto ótimo, ou mesmo, eficiente de determinada situação. De mais a mais, importa mencionar o trabalho de Gonçalves (2014, p.273) no desenvolvimento do Princípio da Eficiência Econômico Social (PEES), no qual advoga a proximidade da eficiência econômica com a justiça e com as questões sociais.

Para Pareto, a eficiência determina que os bens devem ser transferidos de quem pouco os valoriza para aqueles indivíduos que mais os valorizam. Portanto, uma solução será maximizadora, ou melhor, eficiente, quando o incremento na posição de uma das partes não resultar em nenhum prejuízo para os demais. Assim, o Ponto Ótimo de Pareto seria o limite em que as mudanças e melhorias podem acontecer, sem que se prejudiquem terceiros.

Nas palavras de Domingues (2016, p. 38)

o ótimo de Pareto é o exato momento de equilíbrio em que todas as ações a serem tomadas não incrementam a condição dos agentes sem prejudicar outros. Neste exato momento está caracterizado o critério de eficiência de Pareto.

Todavia, o critério de Pareto é maculado por certas limitações, uma vez que as mudanças somente seriam recomendáveis se a situação de uma pessoa melhorasse e a das demais não piorasse. Em outras palavras, qualquer alteração que não seja unânime não será eficiente. Para exemplificar, se uma lei concedesse benefícios a uma classe em detrimento da outra, esta seria considerada ineficiente, por mais que fosse socialmente benéfica.

Deste modo, com o passar dos tempos, o critério foi se aprimorando, tendo Marshall como um dos percussores da mudança. Sobre o assunto, Domingues (2016, p. 41) esclarece:

A eficiência não pretende supor o que é bom ou ruim, certo ou errado, justo ou injusto, apenas traçar um critério sob o qual recaia o mínimo de subjetividade a ser balanceada, quiçá nenhum julgamento de valor. Para isso, Marshall propôs um novo conceito de melhoria. Nos casos em que as mudanças coletivas acarretam melhorias para uns e retrocessos para outros, poderíamos simplesmente perguntar aos envolvidos quanto em dinheiro os beneficiados estariam dispostos a pagar para efetivar sua situação de melhora e quanto os prejudicados estariam dispostos a receber para permitir a aplicação da modificação em face do prejuízo que estariam aptos a suportar.

Ao seu turno, o modelo de Kaldor-Hicks, em contraste com a eficiência alocativa, confronta os benefícios e os custos. Aqui, uma solução será eficiente quando os ganhos dos vencedores (*winners*) forem suficientes ou maiores para compensar as perdas dos excluídos (*losers*).

Sobre o tema, CARDOSO (2017, p. 58) enuncia que:

Tem-se a eficiência de Kaldor-Hicks, portanto, quando o produto dos ganhadores excede os prejuízos dos perdedores, de forma a aumentar o excedente total, uma vez que haverá um ganho real no bem-estar da sociedade nas situações em que a redistribuição da riqueza faça com que os agentes econômicos não desejem retornar à posição original.

De acordo com esse critério, portanto, quando uma modificação na alocação de recursos ocorrer, é *mister* que se oportunize ao grupo beneficiado a possibilidade de compensar os prejudicados.

Aplicando-se tais ensinamentos ao mundo jurídico, temos que a introdução de uma norma gera benefícios para determinados agentes e custos para outros. Caso o benefício total seja maior que o custo total da introdução de determinada norma, essa será eficiente no sentido de Kaldor-Hicks. Exemplificando o critério, Pujol (2017, p. 133):

Quando se cria uma facilitação para uma determinada classe de contribuintes, como o Simples Nacional (LC nº 123/2006), por exemplo, objetiva-se aumentar a arrecadação com o aumento da base de contribuintes; com isso, diminuir-se-ia a necessidade de aumento das alíquotas, o que seria benéfico para todos os outros contribuintes que não foram diretamente beneficiados pela medida. Para que o critério de Kaldor-Hicks seja observado neste caso, é suficiente a possibilidade de compensação pela possível diminuição da tributação sobre os demais.

Importa, porém, alertar que não se trata de dizer, também, que tudo está reduzido ao preço, afinal ele é apenas a medida monetária do benefício, outros bens podem ser suscitados no ambiente de negociação, assim como outras medidas de mensuração. (DOMINGUES, 2016, p. 42)

Diante do exposto, resta claro que a AED consegue fornecer instrumentos para o estudioso analisar a situação e as normas jurídicas. No entanto, a AED é incapaz

de afirmar o que é justo, o que é certo ou errado, pois tais questões estão relacionadas com o mundo dos valores, sendo assim subjetivas (GICO JR. 2010, p. 23). Assim sendo, para os juseconomistas não importa qual política pública uma dada comunidade deseja implementar, ela deve ser eficiente. Uma vez escolhida a política pública, independente de qual for, não há justificativa moral ou ética para que sua implementação seja realizada de forma a gerar desperdícios.

Portanto, em um mundo onde os recursos são finitos e as necessidades humanas infinitas, não existe nada mais injusto do que o desperdício. E é exatamente nesse sentido que a AED pode contribuir para a identificação do que é injusto, já que toda regra que gera desperdício é ineficiente, e, assim, é injusta. Consequentemente, pode-se extrair o seguinte predicado a partir da AED: nem tudo o que é eficiente é justo, mas sempre que determinada situação for ineficiente, ela será injusta.

Deste modo, temos que as proposições legislativas e as políticas públicas deveriam, sempre que possível, reduzir eventuais custos de transação, no intuito de aumentar a eficiência e assim reduzir possíveis injustiças.

Outrossim, apesar de haver divergência sobre a compatibilidade dos dois conceitos, concorda-se com o professor Everton das Neves Gonçalves, que advoga pela possibilidade de conciliação de ambos os institutos.

Gonçalves (2014, p. 272) defende a aplicação da eficiência, mas não a qualquer custo, advoga pela defesa do Mínimo Ético Legal (MEL) e de todas as diretrizes constitucionais. Afirma que para tanto (2014, p. 273):

Trata-se da elaboração e aplicação da norma de forma economicamente eficiente, maximizando-se resultados esperados quando da adjudicação de direitos ou da determinação de obrigações, conforme caráter recíproco das ações e interesses, porém, considerando o reflexo social e o custo externo imposto à sociedade presente; ou mesmo, futura, de forma a serem compensados, na totalidade, os prejuízos impostos pelo ganho presente das partes envolvidas. Ainda, tem-se que o PEES considera, no cálculo econométrico, as variáveis de cunho social e temporal que, corretamente valoradas, devem ser internalizadas de forma que a relação de custo e benefício demonstre a realidade das utilidades auferidas quando se sacrificando determinados bens e serviços de outrem; considerado o maior número ou a totalidade dos agentes envolvidos.

Além disso, sustenta o professor que, mediante a difusão do tratamento equitativo aos iguais e um tratamento diferenciado aos desiguais, promover-se-á justiça, em perspectiva econômico-jurídica, ao serem difundidos incentivos para a ação socialmente desejada e obstáculos para a insanidade egoísta (Gonçalves 2014, p. 282).

Assim sendo, ao contrário do que a análise rasa e superficial da AED poderia levar a crer, a busca por eficiência e a maximização da utilidade não inviabilizam a busca por justiça, felicidade ou um Direito ocupado com questões humanas.

2.7 APLICAÇÃO DA AED AO DIREITO TRIBUTÁRIO

Averiguado o surgimento e consolidação da AED, bem como de seus pressupostos teóricos, concerne perquirir se tal modelo de comportamento é aplicável – e em que medida – ao Direito Tributário.

De antemão, conjectura-se que este método de compreensão do fenômeno jurídico é plenamente aplicável às ciências tributárias, considerada a relevância do fenômeno fiscal e seus custos sociais e individuais. Segundo Oliveira (2014):

O Direito Tributário, sendo um dos campos jurídicos que está ligado intimamente à Economia, não poderia escapar de ser um dos objetos da Análise Econômica do Direito. Os métodos da escola de pensamento já vêm sendo usados amplamente por acadêmicos e profissionais estrangeiros ligados ao tema, mas têm sido esquecidos em nosso país. Talvez por uma visão de legalidade estrita que ainda nos persegue, pela ideia de que qualquer estudo sobre os tributos seria necessariamente “pró-fisco” ou “pró-contribuinte” e pela tradição da influência da doutrina alemã e italiana no direito fiscal em detrimento da doutrina norte-americana. Argumentos que apenas demonstram desconhecimento acerca do uso dos mecanismos do movimento Direito e Economia de forma correta e certa relutância em aceitar novos métodos de pesquisa para incorporar maior abrangência ao Direito.

Fortalecendo a argumentação alhures, Carvalho (2012, p. 246) acredita que, foi por conta de circunstâncias históricas peculiares, tais como o positivismo jurídico, a confusão entre a Ciência Econômica e a ciência das finanças e a influência da doutrina ibérica, alemã e italiana em nosso Direito Tributário, em detrimento da norte-americana, que as potentes lentes da AED se afastaram dos estudos fiscais.

Exatamente por conta do exposto é que não há unanimidade em nossa academia no uso da AED aplicada ao Direito tributário. Sobre o tema, Oliveira (2014) assevera que:

Uma parte da doutrina vê como limitada a Análise Econômica do Direito no campo tributário. Há o argumento de que no sistema tributário o trade off apenas se daria entre os grandes benefícios do uso dos impostos e o seu grande custo, não sendo possível falar em eficiência nesses casos, pois o sistema sempre seria ineficiente. Haveria uma fronteira clara para os Estudos tributários, pois não haveria um sistema ótimo tributário, o que nos tiraria o guia para resolver questões básicas com a mesma convicção que conseguimos resolver em outras áreas do Direito. [...] Das críticas acima expostas o que se percebe é um equívoco comum ao não se diferenciar a Análise Econômica do Direito Positiva (que é aquela que trata da tributação como ela é) da Análise Econômica do Direito normativa (que é aquela que

trata de como deveria ser a tributação), esse equívoco faz com que se ofusque na maioria das vezes o verdadeiro objetivo da aplicação dos fundamentos analíticos da Economia na tributação e se perca algo que seria valioso na formulação de políticas públicas ou mesmo no planejamento tributário dos contribuintes. O professor Cristiano Carvalho chama a atenção para que não se confunda o Direito e Economia aplicado à tributação com formas de interpretação que acabam beneficiando os interesses financeiros do Estado, tais como a o estudo modulação dos efeitos nas decisões em ações diretas de inconstitucionalidade.

De forma esclarecedora, CALIENDO (2009, p. 64) argumenta que, “com certeza existem limites a essa aplicação, bem como muitos elementos a avançar nesta agenda de trabalho, contudo, cremos na importância significativa deste estudo para a construção de um modelo de tributação justo e eficiente”.

Apesar das críticas, tem-se que é mais do que possível a análise do Direito Tributário com o viés da AED. Isso porque a tributação é uma das mais fortes invasões que o sistema jurídico é capaz de fazer na esfera da autonomia privada. Por essa mesma aptidão de afetar a liberdade individual é que se salvaguarda a aplicação da AED, já que os tributos são potentes estímulos ao comportamento humano, aptos a alterar escolhas e ações dos cidadãos.

Infere-se, ainda, que, apesar de a doutrina clássica não se preocupar com as consequências das normas jurídicas no comportamento individual, a juseconomia, a seu turno, enfoca precipuamente os incentivos gerados aos indivíduos pelo sistema jurídico, assim como as consequências efetivas acarretadas por tais estímulos, que em matéria tributária importam, entre outras coisas, para se verificar se estes aumentarão a evasão e a elisão fiscal, se terão potencialmente o efeito de uma deserção maior, ou ainda, se gerarão uma maior arrecadação.

Nas palavras de CARVALHO (2012, p. 247) a aplicação da AED ao Direito Tributário pode se dar tanto por meio da análise normativa, como através da positiva:

Destarte, as ferramentas do Direito e Economia se prestam tanto para a análise positiva do fenômeno tributário (como a tributação é) quanto para a análise normativa (como a tributação deveria ser), possibilitando a formulação de políticas públicas. Ainda que esta segunda possa ser altamente subjetiva e questionável, a depender dos fins específicos visados pelo Estado, é certo que a Análise Econômica possibilita prever, ainda que de forma limitada e falível, as consequências advindas das normas jurídicas.

Evidenciada a possibilidade de aplicação do instrumental teórico da juseconomia aos estudos tributários, importa verificar as suas diferentes aplicações. Assim, podemos explorar e enriquecer discussões como a de uma justiça distributiva e uma justiça fiscal, de como efetivar os direitos fundamentais através da forma de

tributação escolhida, de como conciliar as liberdades econômicas com a necessidade de arrecadação e da aplicação do princípio da capacidade contributiva. Além disso, pode-se falar em por que pagamos impostos e sobre tributação ótima, que é o objeto de análise do último Capítulo deste trabalho.

Com relação a necessidade de os impostos serem compulsórios, tem-se que, partindo da premissa da racionalidade econômica, se assim não fosse, a tendência natural do indivíduo seria de não pagar impostos. Por mais que os chamados freios morais viessem a impedir parcela da população de agir de maneira controversa, quando se fala de pagamento de tributos eles são relativizados. Os tributos, conforme Carvalho (2012, p. 251), necessitam ser compulsórios para que se evite uma das anomalias do bem públicos, que são os oportunistas, ou *free riders* (caroneiros), ou melhor, aqueles que usufruem de um bem sem ter pago por ele.

Outra faceta da AED que pode ser observada e possui fundamental importância quando aplicada ao Direito Tributário diz respeito a eficiência do Sistema Econômico. Deste modo, incumbe ao Estado implementar suas políticas com o mínimo de efeitos negativos para a sociedade, bem como deve influenciar minimamente as decisões econômicas dos agentes privados no sistema de formação de preços, sob risco de se criar um sistema ineficiente. A este respeito, advoga Caliendo (2009, p. 113) que:

O princípio da neutralidade fiscal estabelece um valor ou fim, qual seja, diminuir legitimamente os efeitos da tributação sobre a decisão dos agentes econômicos, evitando distorções e conseqüente ineficiências no sistema econômico. A busca de um sistema tributário ótimo, ou seja, que realize as suas funções de financiamento de políticas públicas, promoção dos direitos fundamentais, evitando ao máximo interferências nas decisões econômicas é o grande desiderato do Direito Tributário.

Ou seja, o sentido da neutralidade fiscal defendido está na ideia de que a tributação deve ser o mais neutra possível, ou seja, não deve se constituir em um elemento fundamental da decisão do agente econômico nas suas escolhas de investimento.

Importa, ainda, fazer contraponto do princípio da neutralidade fiscal com a ideia de justiça fiscal, da qual a AED não se afasta, conforme explicitado anteriormente através do PEES. Contraponto porque, a satisfação da justiça fiscal poderá implicar soluções ineficientes ao sistema econômico, bem como a melhor solução do ponto de vista da eficiência econômica, que traga maior prosperidade individual e coletiva, pode estar maculada por ferir a justiça fiscal, a ponderação dos princípios e o seu conflito

não diminuem a constatação de sua importância recíproca, sendo necessária a busca de um equilíbrio dinâmico entre os dois (CALIENDO, 2009, p. 117).

E essa busca por harmonia é de fundamental importância para este trabalho, uma vez que ao se analisar a Teoria do Tributo Ótimo, restará claro irá se buscar a segunda melhor opção, a fim de que se respeite a equidade junto com a eficiência.

Portanto, a partir dos estudos e preceitos que a AED nos fornece, podemos concluir sobre qual o sistema tributário mais eficiente, ou melhor, qual a forma de tributação ótima. Tal assunto será melhor investigado no último capítulo do estudo, quando, com base nos aspectos da Teoria do Tributo Ótimo e nos pressupostos aqui elencados, se analisará o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas.

3. O IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS

Explicitado no Primeiro Capítulo o marco teórico a ser utilizado no trabalho, com a consequente exposição dos principais elementos da AED e de suas origens, o presente Capítulo é devotado a explanação sobre o objeto, que será posteriormente analisado sob as lentes da juseconomia, o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas. Destarte, traçar-se-á o percurso histórico que culminou no surgimento do tributo, bem como discorrer-se-á acerca dos aspectos gerais do imposto sobre a renda.

Ademais, tem-se que o presente estudo não é uma investigação exaustiva sobre o surgimento, muito menos sobre os regramentos específicos do Imposto sobre a Renda. Sabe-se de toda a complexidade envolvida, motivo pelo qual não se pretende esgotar o tema, mas tão somente introduzir contornos ao assunto para possibilitar a aplicação da teoria do tributo ótimo ao referido imposto.

3.1 ORIGEM NO MUNDO

Pode-se afirmar que os tributos sempre acabaram por resultar em grande desconforto político e social, estando presentes nos primórdios da sociedade e no centro da existência do Estado, sendo um elo de ligação crucial entre os governados e seus governantes.

O nascimento da sociedade e dos tributos estão intrinsecamente ligados, ao ponto de Oliver Wendell Holmes, Juiz da Suprema Corte norte-americana, afirmar que “os impostos são o que pagamos por uma sociedade organizada”.

Importa destacar, no entanto, que a necessidade de tributar surgiu antes mesmo da formação dos Estados e da positivação das regras, coincidindo com o começo da vida em sociedade, e sua história remete à Antiguidade.

Algumas pesquisas históricas dão conta da existência de traços de tributação na Mesopotâmia. Segundo os estudos de Zilveti (2017, p. 61) os registros efetivamente encontrados sobre o surgimento pioneiro de obrigações tributárias em pesquisas arqueológicas remontam aos anos de 4000 e 3000 a.C., na região dos sumérios. As escrituras antigas descrevem uma regra de ouro segundo a qual aquele que pretendesse obter serviços de alguém deveria contribuir para tal.

Apesar do exposto, pode-se afirmar que o surgimento do imposto de renda ocorreu relativamente tarde no desenvolvimento dos povos. Foi apenas em meados do Século XIX que a tributação sobre a renda começou verdadeiramente a ser discutida e instituída.

De acordo com da Nóbrega (2014, p. 18), muito se discute a respeito do surgimento deste imposto, uma vez que boa parte dos historiadores, pesquisadores e estudiosos considera o “marco zero” do imposto de renda na Inglaterra (com divergências de data, alguns consideram 1404 e outros 1799), enquanto que, por outro lado, há quem considere que este pioneirismo coube a Florença no Século XV. Importa ressaltar ainda, que há quem aponte o início da tributação sobre a renda em 1710, na França.

Sob outra perspectiva, Zilveti (2017, p. 63), com base nos ensinamentos de Adolph Wagner, considera ter existido tributação rudimentar sobre a renda na Grécia Antiga, quando se cobravam impostos sobre o patrimônio dos ricos, que encaravam seu pagamento como uma honraria, enquanto que o juseconomista Caliendo (2008, p. 302), defende a existência antecedentes do imposto de renda na China Imperial, mais precisamente no ano 10, quando o Imperador Wang Mang teria instituído o imposto de 10% em cima dos lucros de profissionais e trabalhadores especializados.

A seu turno, da Nóbrega (2014, p. 18) advoga que os primeiros movimentos para uma efetiva tributação sobre a renda ocorreu apenas em meados do Século XV, na cidade de Florença, através da criação do *catasto*, que transferiu a tributação direta da propriedade para a renda. Com o tempo, o *catasto* se tornou progressivo e passou a ser denominado de *scala*. Instituíam-se assim, o que ficou conhecido como *Decima Scalata*, que não durou por muito tempo, pois atingia com maior peso os mais abastados, que não aceitavam arcar com maior carga tributária, ainda mais voltada à sua riqueza.

A *Decima Scalata* pode ser considerada um marco na história do imposto de renda e a primeira demonstração desta forma de tributação. No entanto, a documentação existente da experiência britânica é mais farta, rica e confiável que a de Florença, inclusive com acesso a jornais da época, o que facilita o seu entendimento como a experiência pioneira de tributação sobre a renda. (DA NÓBREGA 2014, p.18)

Deste modo, nos primórdios da sociedade e durante boa parte da Idade Média, a economia era baseada em intenso sistema de trocas de produtos e serviços, o que

dificultava a medição da renda. Foi apenas com a criação da moeda, que surgiu uma unidade para determinar o acréscimo do patrimônio das pessoas, possibilitando-se auferir a renda e tributá-la. Assim, em vez de a riqueza ser avaliada apenas pelos bens que o indivíduo possuía, ela pôde ser medida pelo produto desses bens, isto é, pela renda.

No que tange ao Reino-Unido, o surgimento de um tributo incidente sobre a renda está totalmente atrelado as investidas francesas no período das Guerras Napoleônicas. Por mais que a Grã-Bretanha estivesse obtendo sucesso diplomático em negociar e formar coalizações com a Áustria, a Rússia e a Prússia para defender-se, necessitava obter mais recursos para subsidiar o ataque contra a França. E foi nesse contexto que segundo o *expert* da Nóbrega (2014, p. 18), em 1798, diante da pouca arrecadação do *assessed taxes*, que William Pitt solicitou ao Parlamento para que transformassem-no em um imposto efetivamente sobre a renda. Em suma, seria um imposto geral provisório sobre todas as fontes de rendas mais importantes, o que ensejou o nome *income tax*.

O Parlamento acatou a solicitação de Pitt, tendo o imposto sobre a renda sido cobrado pela primeira vez em 1799, apesar da crença reinante de que era contrário aos hábitos e costumes daquele país. A reação foi veemente e imediata, uma vez que a população acreditava que o fisco passaria a interferir demasiadamente na vida do particular e que, com o tempo e a necessidade de mais recursos, o imposto não só passaria a ter um caráter efetivo, mas também teria sua alíquota aumentada. Entretanto, apesar de todo o descontentamento, surgia um imposto que considerava, de forma pioneira, a renda como a própria matéria tributável.

Durante as empreitadas napoleônicas, houveram momentos de paz transitória e de agravamento das disputas, o que refletiu no imposto, que em certos momentos era suprimido, e logo em seguida retornava totalmente reestruturado e aperfeiçoado. Até que, em junho de 1815, Napoleão Bonaparte fora derrotado na Batalha de Waterloo, pondo fim à guerra, e consequentemente ao imposto. Muito embora tenha gerado resultados expressivos na arrecadação, o imposto sobre a renda havia sido instituído como forma de angariar receita para financiar a guerra, e com o seu fim, não existia clima político para mantê-lo, forçando o governo inglês a buscar outras fontes de financiamento.

Com o passar dos anos, o Reino Unido se viu diante de um período de forte crise econômica e de déficits orçamentários, o que forçou o Governo a reestabelecer

o imposto sobre a renda, em 1842, com o apoio do Parlamento Inglês que concordou com o retorno do imposto, acreditando que seria suprimido, quando o caixa do tesouro permitisse. No entanto, o tributo em questão, passou a exercer papel fundamental na arrecadação, motivo que o fez resistir até os dias de hoje e inspirar nações como a França, Alemanha, EUA e o Brasil a adotarem-no.

Embora a instituição do imposto de renda no Sistema Tributário Francês só tenha sido efetivada na década de 1910, com forte influência do modelo britânico, o país já possuía tradição na cobrança de tributos diretos. No período entre o fim do Século XVII e início do XVIII, a França criou um tributo cobrado em função da classe social. Foi extinto em função das fortes pressões da aristocracia, fazendo com que, em 1710, Luís XIV instituísse o *dixième* que incidia sobre os rendimentos das pessoas físicas com uma alíquota de 10%. Anos mais tarde, em 1749, o *dixième* transformou-se em *vingtième* e a alíquota foi reduzida para 5%, tributos estes que podem ser considerados a primeira experiência francesa com a tributação sobre a renda.

A Alemanha tem suas primeiras obras e discussões sobre o tema no campo acadêmico, em meados do Século XIX. O sucesso do *income tax* inglês, somado à pressão acadêmica, culminou na adoção do imposto em 1891. O tributo pessoal abrangia as rendas profissionais, mobiliárias, imobiliárias e provenientes de exercício de profissões liberais, com alíquotas progressivas.

Os EUA, por sua vez, viu o imposto sobre a renda surgir em cenário semelhante com o britânico. Durante a Guerra da Secessão, a arrecadação estava aquém do previsto. Instituiu-se, então, em 1861, um imposto federal sobre as rendas pessoais, que começou a ser cobrado um ano depois. No começo, o imposto norte-americano afetava apenas 1% dos contribuintes, em virtude de uma generosa isenção (Caliendo 2008, p. 303)

Feito este cotejo histórico, assa-se, a análise da instituição do Imposto de Renda no Brasil.

3.2 HISTÓRICO NO BRASIL

Analisando o contexto histórico do surgimento de uma tributação sobre a renda no mundo e sua instauração no Brasil, Balthazar (2005, p. 112-113) leciona que

Os novos contornos tomados pela economia mundial na virada para o Século XX, sobretudo, nos países mais desenvolvidos, nos quais já havia uma preocupação com a formulação de uma distribuição mais efetiva e real de

rendas entre as pessoas, gerou a necessidade de inovadoras práticas tributárias. Um dos pontos de discussão mais importantes, nesta época, girava em torno da instituição de um imposto a incidir sobre a renda individual. Para o governo brasileiro, especialmente a fazenda pública nacional, essa nova modalidade de imposto seria mais uma forma de amenizar os déficits do Erário e não como um meio de equilibrar as riquezas entre ricos e pobres. Aliás, este aspecto da discussão praticamente não era abordado nas discussões internas.

Antes da criação do imposto de renda propriamente dito, do modo que conhecemos, aconteceram algumas experiências de tributação em nosso País na época imperial que em muito se aproximavam do modelo pensado em 1922.

A primeira disposição sobre o imposto de renda surgiu no início do reinado de D. Pedro II, com a edição da Lei nº 317 de 1843, que fixou a despesa e orçou a receita para os exercícios de 1843-1844 e 1844-1845. O art. 23 da mencionada norma, estabeleceu um imposto progressivo apenas sobre os vencimentos percebidos pelos funcionários públicos, ou melhor, aqueles cuja remuneração era paga através do dinheiro contido nos cofres públicos, tendo vigorado apenas por dois anos. O tributo criado estabeleceu o movimento pioneiro na instituição do imposto sobre a renda, e em muito se assemelhava a uma tributação exclusiva na fonte. No entanto, a reação a sua instituição foi tamanha que foi quase que imediatamente suprimido.

O sistema econômico à época, imperial, escravista e elitista, possuía um universo muito reduzido de contribuintes, haja vista que eram poucos os que auferiam renda. Além disso, o nosso país tem uma extensão territorial imensa, o que dificultava, segundo as condições da época, ainda mais a implementação de um imposto amplo e complexo.

A Guerra do Paraguai (1864-1870), porém, exigiu medidas fiscais para obtenção de recursos, o que obrigou o governo imperial a promover certa modernização do Sistema Tributário vigente. Neste contexto, foi editada a Lei nº 1.507 de 1867, que, para além de fixar as despesas, orçando a receita geral do Império para os exercícios de 1867-68 e 1868-69, instituiu o imposto pessoal e o imposto sobre vencimentos. Enquanto este previa a retenção de uma parcela do salário dos funcionários públicos, aquele buscava tributar todos os que possuísem casa própria ou alugada.

Ocorre que, novamente, a experiência com um tributo sobre os vencimentos da população brasileira foi curta, uma vez que a pressão das classes mais abastadas prevaleceu. Balthazar (2005, p. 113), ao se referir a tributação surgida na época da

Guerra ocorrida na Bacia da Prata assevera que “estes impostos foram logo suprimidos em função da sua impopularidade”.

Ao longo de todo o período imperial, ocorreram outras tentativas de criação de um imposto sobre a renda, muitas vezes com grandes nomes como Rui Barbosa, ou Afonso Celso, o Visconde de Ouro Preto, liderando as propostas, mas, mais uma vez, o temor de que o País não estava preparado para um imposto complexo e de larga repercussão, e a pressão de parcela da população fez com que os projetos não fossem aprovados.

O receio de prejuízo ao comércio, o esfacelamento de fortunas e a preocupação com a restrição à liberdade pessoal eram as principais argumentações contrárias à sua instituição. Alegava-se complexidade, baixa produtividade e despreparo do Brasil para um imposto tão complexo, prevendo-se gasto com a máquina administrativa em valor superior ao que se arrecadaria.

Foi somente com os crescentes gastos do Estado e com o início da industrialização do país que a resistência à tributação sobre a renda começou a esmaecer. Além do exposto, o advento da crise internacional advinda da Primeira Guerra Mundial, fez com que o Brasil se conscientizasse de que o IR seria um importante meio de angariar recursos e de possuir um sistema tributário mais justo.

Pouco a pouco, as resistências históricas no Congresso e na sociedade eram quebradas, ao mesmo tempo em que o imposto sobre a renda participava cada vez mais da receita tributária dos países em que já havia sido instituído. Aproximava-se, portanto, do momento de adoção do imposto sobre a renda no Brasil.

Até que, após diversas tentativas, em 31 de dezembro de 1922, finalmente, foi instituído o imposto sobre a renda no Brasil das pessoas jurídicas e físicas, por força do art. 31 da Lei nº 4.625. Diante da representatividade desta norma e de suas peculiaridades, reproduz-se abaixo o texto *ipsis litteris*:

Art.31. Fica instituído o imposto geral sobre a renda, que será devido, anualmente, por toda a pessoa physica ou juridica, residente no territorio do paiz, e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto liquido dos rendimentos de qualquer origem. I- As pessoas não residentes no paiz e as sociedades com sede no estrangeiro pagarão o imposto sobre a renda liquida, que lhes for apurada dentro do território nacional. II- É isenta do imposto a renda annual inferior a 6:000\$ (seis contos de reis), vigorando para a que exceder dessa quantia a tarifa que for annualmente fixada pelo Congresso Nacional. III- será considerado liquido, para o fim do imposto, o conjunto dos rendimentos auferidos de qualquer fonte, feitas as deducções seguintes: a. impostos e taxas; b. juros de dívidas, por que responda o contribuinte; c. perdas extraordinarias, provenientes de casos fortuitos ou força maior, como

incêndio, tempestade, naufrágio e accidentes semelhantes a esses, desde que taes perdas não sejam compensadas por seguros ou indenizações; d. as despesas ordinárias realizadas para conseguir assegurar a renda. IV- Os contribuintes de renda entre 6:000\$ (seis contos de reis) e 20:000\$ (vinte contos de reis) terão deducção de 2% (dous por cento) sobre o montante do imposto devido por pessoa que tenha a seu cargo, não podendo exceder, em caso algum, essa deducção a 50% (cincoenta por cento) da importância normal do imposto. V- O imposto será arrecadado por lançamento, servindo de base a declaração do contribuinte, revista pelo agente do fisco e com recurso para autoridade administrativa superior ou para arbitramento. Na falta de declaração o lançamento se fará ex-offi cio. A impugnação por parte do agente do fisco ou o lançamento ex-offi cio terão de apoiar-se em elementos probatórios do montante de renda e da taxa devida. VI- A cobrança do imposto será feita cada anno sobre a base do lançamento realizado no anno immediatamente anterior. VII- O Poder Executivo providenciará expedindo os precisos regulamentos e instruções, e executando as medidas necessarias, ao lançamento, por forma que a arrecadação do imposto se torne effectiva em 1924. VIII- Em o regulamento que expedir o Poder Executivo poderá impor multas até o maximo de 5:000\$ (cinco contos de réis).

Levando-se em consideração o fato de este ser um tributo novo, muito criticado por sua complexidade, o governo tomou a cautela de não implementá-lo de imediato. Destarte, iniciaram-se estudos a fim elaborar o regulamento do mesmo e organizar o sistema arrecadador, tudo sob o comando do estudioso das questões tributárias, Francisco Tito de Souza Reis.

De tal sorte, Caliendo (2008, p. 303) afirma que o imposto sobre a renda, como conhecemos atualmente, tomou forma apenas dois anos depois, com a publicação da Lei 4.984/1925 e com a regulamentação dada pelo Decreto nº 17.390, de 26/07/1926.

Estavam, portanto, criadas as bases do imposto sobre a renda da forma como o conhecemos hoje. Insta mencionar que ao longo dos anos, a Fazenda foi adaptando o imposto à realidade e a necessidade do Estado Brasileiro, qualificando seu quadro técnico e aprimorando as formas de controle e de declaração do mesmo.

3.3 A IMPORTANCIA DO IRPJ COMO FONTE DE ARRECADAÇÃO

Nos seus primeiros anos de instituição, o Imposto de Renda pouco acrescentava para a receita tributária da União, apenas algo em torno de 3%. Conforme assevera da Nóbrega (2014, p. 61), dentre todos os impostos federais, o imposto de renda em seu primórdio só arrecadava mais que o imposto sobre loterias. Entretanto, aos poucos, a arrecadação foi aumentando em termos nominais e reais, ao ponto de já na década de 30 (menos de dez anos de sua instituição) alcançou os 8% em participação das receitas.

O imposto de importação mantinha uma liderança histórica, seguido cada vez mais de perto pelo imposto de consumo, o que compreende-se pela simples constatação de que nossa economia estava voltada para a exportação de *commodities*, e importação de bens de consumo, pois a economia brasileira não havia passado por uma industrialização. Ocorre que, com a deflagração da Segunda Guerra Mundial, e a consequente queda do comércio internacional, os impostos aduaneiros sofreram um baque. Visando, sobretudo, recuperar a arrecadação, o Governo Federal se reestruturou administrativamente, e passou a dispender mais esforços com relação a cobrança do IR. Para tanto, criou a Comissão de Reorganização e Serviços da Diretoria do Imposto de Renda. Em pouco mais de cinco anos, o imposto de renda passou de 10% para 28% no total da receita tributária federal, tendo, inclusive, alcançado o marco inédito de primeiro lugar em arrecadação no ano de 1943.

Impende destacar que, desde a década de 40, o Imposto de Renda figura entre as principais fontes de arrecadação da União, tendo se isolado como maior fonte em 1979, e se mantido desde então. Entre os fatores que colaboraram para o aumento da arrecadação deste tributo, temos o aumento da qualidade de vida da população, do seu enriquecimento, de uma abertura econômica maior, bem como as melhorias do aparelho arrecadador, aperfeiçoamentos na legislação tributária e de uma máquina fiscalizadora mais afinada, ao invés de um simples aumento da alíquota (DA NÓBREGA 2014, p. 61).

Em consulta à Receita Federal (2017, p. 39), verifica-se que no ano de 2017, o Imposto de Renda (Pessoa Física, Pessoa Jurídica e Retido na Fonte) gerou cerca de R\$ 359.698.000.000,00 (trezentos e cinquenta e nove bilhões, seiscentos e noventa e oito milhões de reais) de arrecadação em preços correntes, o que corresponde à 26,79% do total da arrecadação da União no período. Com relação ao IRPJ, o mesmo foi responsável por arrecadar um montante aproximado de R\$ 120.220.000.000 (cento e vinte bilhões, duzentos e vinte milhões de reais) em favor da união, representando 8,96% do total no ano de 2017.

Tal dado demonstra que o IRPJ é o imposto mais importante do ponto de vista arrecadatório e o segundo tributo na questão do montante, ficando atrás apenas das Contribuições para o custeio da Seguridade Social.

Destaca-se que, o produto da arrecadação do Imposto de Renda não tem uma destinação específica, porém compõe as receitas orçamentárias utilizadas para o financiamento de políticas públicas, podendo ser: programas de saúde, educação,

obras de infraestrutura, desenvolvimento social, esporte cultura e ainda, custeio da máquina pública.

Justifica-se, assim, a escolha pelo Imposto de Renda para a análise no presente trabalho, pois, apesar de ser uma das maiores fontes de custeio do nosso Estado, ele não está isento de críticas, motivo pelo qual, deve-se estudar a sua proximidade de seu ponto ótimo no próximo capítulo.

3.4 PREVISÃO LEGAL DO IRPJ E SEU REGRAMENTO

A nossa Constituição Federal é a fonte do poder jurídico tributário, que o circunscreve, fixa os limites e estabelece as condições e a forma do seu exercício. É a Carta Magna brasileira que estabelece quais entes e em quais circunstâncias pode-se instituir e cobrar os tributos.

A partir de tais preceitos, afirma-se que se distribui às pessoas políticas da União, Estados e dos Municípios e do Distrito Federal aptidão para, por meio dos veículos normativos apropriados e com baliza nos preceitos e limites da CRFB/88, inovar na ordem jurídica e editar as leis necessárias para exercer seu direito de tributar.

Andrade Filho (2016, p. 1) explica que:

O poder de tributar tem origem no pacto constitucional e sua legitimidade provém da vontade do povo. É um poder autônomo e não soberano: tem limites imanescentes que são ditados pelas normas constitucionais expressas (regras e princípios) e implícitas.

Nossa Carta Política contém um feixe de regras e princípios que denominamos de Sistema Tributário Nacional. Este sistema, para além de distribuir o poder jurídico entre as pessoas políticas de Direito Constitucional interno, possui um rol de normas tendentes a limitar o poder de tributar.

Cabe esclarecer aqui que a CRFB/88 não cria tributos, mas possibilita sua criação por meio de leis complementares. Assim, o ente federado cria o tributo, mediante lei específica, podendo arrecadar e fiscalizar.

Feita esta sucinta explanação, compete observar a previsão constitucional para a criação de um imposto sobre a renda. Assim, a nossa Carta em seu artigo 153, prevê expressamente a possibilidade de se instituir um imposto sobre a renda

e proventos de qualquer natureza que deverão ser regulamentados e instituídos na forma da lei complementar:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...] III - renda e proventos de qualquer natureza; [...] § 2º O imposto previsto no inciso III: I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

A lei complementar que por excelência rege e institui nossos tributos é a Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Também denominada de Código Tributário Nacional, esta lei regula, com fundamento na Carta Magna, o Sistema Tributário Nacional e estabelece as normas gerais de Direito Tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo da respectiva legislação complementar, supletiva ou regulamentar.

Deste modo, coube ao Código Tributário Nacional, como Lei Complementar, utilizar-se da previsão contida na CRFB/88 para criar o Imposto de Renda, que está presente nos artigos 43 a 45, veja-se:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior. § 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. § 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis. Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis. Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

Como se pode observar, a Lei Complementar apenas instituiu e delimitou o Imposto de Renda, deixando a cargo de lei ordinária o seu regulamento. Por este motivo foi editado o Decreto 3000 de 26 de março de 1999, também denominado de Regulamento do Imposto de Renda, ou ainda de RIR 99. Em seu preâmbulo está disposto que pretende a lei regulamentar a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.

Por fim, quanto a sua previsão, importa mencionar as Instruções Normativas emanadas pela Receita Federal, que buscam, reafirmando o RIR 99 dispor e prover detalhadas explicações sobre o tributo. A Instrução Normativa mais recente é a 1700, de 14 de março de 2017, que para além de disposições sobre a determinação e o pagamento do imposto sobre a renda também regulamenta a contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas e disciplina o tratamento tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

3.5 SUJEIÇÃO PASSIVA

Analizada a previsão legal do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas importa, antes de tudo, explicar quem são os contribuintes e os responsáveis tributários pelo recolhimento do IRPJ.

O *caput* do art. 121 do CTN estabelece que o sujeito passivo da obrigação tributária principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. A sujeição passiva pode ser diferenciada em contribuinte, quando exista uma relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; e em responsável, quando, sem se revestir da condição contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

No Brasil, Andrade Filho (2016, p. 37) explica que o sujeito passivo do Imposto de Renda é sempre uma pessoa individualmente considerada, isso porque, por mais que o ordenamento jurídico não desconheça a existência de conglomerados ou grupos societários, a tributação recairá apenas sobre os resultados que são apurados individualmente pelos seus integrantes.

Desta feita, o artigo 146 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 prevê que, são contribuintes do imposto de renda as pessoas jurídicas e as empresas individuais. No entanto, importa fazer menção a advertência efetuada pelo §1º do referido artigo ao dispor que “as disposições deste artigo se aplicam a todas as firmas e sociedades, registradas ou não”. Na mesma linha, o art. 4º, §1º da Instrução Normativa 1700/2017 prevê que aplicam-se estas regras “independentemente de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional”.

Assim, por mais que o artigo 45 do Código Civil disponha que o marco inicial da personificação das pessoas jurídicas de direito privado se dê com a inscrição do

ato constitutivo no respectivo registro, averbando-se no registro todas as alterações por que passar o ato constitutivo, no que tange ao IRPJ, o registro é desnecessário, pois o dever de pagar tributos independe de sua regularidade, basta que a sociedade exista e adquira a disponibilidade econômica ou jurídica da renda.

De acordo com o artigo 146 da RIR/99 também são contribuintes:

Art. 146. São contribuintes do imposto e terão seus lucros apurados de acordo com este Decreto: I - as pessoas jurídicas (Capítulo I); II - as empresas individuais (Capítulo II). § 1º As disposições deste artigo aplicam-se a todas as firmas e sociedades, registradas ou não. § 2º As entidades submetidas aos regimes de liquidação extrajudicial e de falência sujeitam-se às normas de incidência do imposto aplicáveis às pessoas jurídicas, em relação às operações praticadas durante o período em que perdurarem os procedimentos para a realização de seu ativo e o pagamento do passivo. § 3º As sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada são tributadas pelo imposto de conformidade com as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas. § 4º As empresas públicas e as sociedades de economia mista, bem como suas subsidiárias, são contribuintes nas mesmas condições das demais pessoas jurídicas. § 5º As sociedades cooperativas de consumo, que tenham por objeto a compra e fornecimento de bens aos consumidores, sujeitam-se às mesmas normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União, aplicáveis às demais pessoas jurídicas. § 6º Sujeita-se à tributação aplicável às pessoas jurídicas o Fundo de Investimento Imobiliário nas condições previstas no § 2º do art. 752. § 7º Salvo disposição em contrário, a expressão pessoa jurídica, quando empregada neste Decreto, compreende todos os contribuintes a que se refere este artigo.

Na sequência, a legislação, no artigo 147 da RIR, explicita quais são as pessoas jurídicas consideradas para fins de tributação. Afirma-se, assim, que são todas as pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no País, sejam quais forem seus fins, nacionalidade ou participantes no capital, bem como as filiais, sucursais, agências ou representações no País das pessoas jurídicas com sede no exterior e os comitentes domiciliados no exterior, quanto aos resultados das operações realizadas por seus mandatários ou comissários no País. Com relação às Sociedades em Conta de Participação (SCP), a legislação prevê a sua equiparação as demais pessoas jurídicas.

Ao tratar das empresas individuais, a legislação prevê que elas são, para fins de apuração do IRPJ, equiparadas as pessoas jurídicas. O artigo 150, §1º da RIR/99 discorre que são empresas individuais:

I - as firmas individuais II - as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços; (menos as de fins intelectual) III - as pessoas

físicas que promoverem a incorporação de prédios em condomínio ou loteamento de terrenos, nos termos da Seção II deste Capítulo

De forma complementar, a Instrução Normativa 1700/17 da RFB prevê em seu artigo 7º, §1º, que também se considera empresa individual “o empresário de que tratam os arts. 966 a 971 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil”.

De mais a mais, O §2º do art. 150 do citado Regulamento estabelece que, não são consideradas “empresas individuais” e, portanto, não são tributadas de acordo com os regimes próprios das pessoas jurídicas, os rendimentos de pessoas físicas que individualmente, exerçam as profissões ou explorem atividades de cunho intelectual.

Por fim, importa se destacar a existência de certas limitações ao poder de tributar. Afirma-se isso, pelo fato de a Legislação Brasileira prever a existência de imunidades e isenções a certas pessoas jurídicas quando da incidência de tributos.

3.5.1 Limitação ao poder de tributar

A imunidade, é uma limitação ao poder de tributar que advém da Constituição Federal, não podendo ser suprimida ou reduzida por lei inferior. As normas sobre imunidade tributária estão, quase todas, no preceito do inciso VI do art. 150 da CRFB/88 e se aplicam unicamente a impostos. De acordo com o mencionado artigo constitucional são imunes ao IRPJ, portanto os templos de qualquer culto, os partidos políticos, inclusive suas fundações, e as entidades sindicais de trabalhadores sem fins lucrativos, além das instituições de educação e as de assistência social, sem fins lucrativos.

A própria legislação atinente ao IRPJ, tanto através da IN 1700 em seus artigos 8 a 12, como através da RIR/99 nos artigos 168 a 171, prevê as hipóteses de aplicação da imunidade, que nos dizeres de Andrade Filho (2016, p. 49) não é subjetiva; “ela abrange apenas os resultados relacionados com as finalidades essenciais dessas entidades”.

A suspensão da imunidade impõe o pagamento do IRPJ com base no lucro real, presumido ou arbitrado, isso porque, suspensa a sua imunidade, deve, a pessoa jurídica, se sujeitar aos tributos e contribuições previstas na legislação.

A isenção, ao seu turno não é prevista constitucionalmente, devendo ter sua previsão em legislação infraconstitucional. Assim, em face do disposto no art. 15 de Lei nº 9532/97, são isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e

científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos. Assim como as imunidades, a isenção não é subjetiva, ela abrange apenas os resultados relacionados com as finalidades essenciais destas entidades.

E ainda, de acordo com os artigos 13 a 22 da IN, também são imunes, desde que cumpram requisitos específicos, as Entidades Esportivas sem fins lucrativos, as instituições de ensino que aderirem ao Programa Universidade para Todos (Prouni), as Entidades de Previdência Complementar, as Empresas Estrangeiras de Transportes, a Entidade nacional constituída pelas cooperativas de crédito e bancos cooperativos, e as Associações de Poupança e Empréstimo. Por fim, o artigo do 22 da referida norma prevê isenção específica a entidade binacional Itaipu e ao Fundo Garantidor de Crédito (FGC).

3.6 FATO GERADOR

Tal como visto anteriormente, o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza não possui grandes digressões constitucionais a seu respeito, deixando sua explanação para a legislação infraconstitucional, motivo pelo qual a existência de um conceito constitucional de renda é alvo de controvérsias doutrinárias. Todavia, não existem divergências sérias acerca do entendimento segundo o qual a base tributável pressuposta pelo Texto Constitucional é a ideia de acréscimo patrimonial (ANDRADE FILHO 2016, p, 22).

Neste sentido, afirma o autor que:

O texto constitucional não contém elementos linguísticos suficientes para que se afirme de pronto qual o sentido semasiológico de “renda” e de “proventos de qualquer natureza”. Os termos são ambíguos, isto é, cada um tem mais de uma significação e, além disso, existem várias teorias econômicas ou financeiras (da Ciência das Finanças) que podem auxiliar na atribuição de sentido ao vocábulo “renda”, utilizado pela Constituição Federal.

No entanto, apesar de existirem diversas concepções sobre a renda, para fins de IRPJ, todas elas possuem um núcleo comum, ou seja, o conceito constitucional de renda radica no de acréscimo patrimonial.

No mesmo sentido, Andrade (2011, p. 250):

A legislação tributária pátria adotou a teoria da renda como sendo acréscimo patrimonial sem, contudo, deixar de submeter-se à teoria legalista que preconiza que o conceito de renda é aquele fornecido pela legislação. No

caso brasileiro, a teoria da renda como sendo acréscimo patrimonial foi determinada pelo Código Tributário Nacional fundamentando-se evidentemente no sistema tributário definido constitucionalmente.

Coelho (2004, p. 528) informa que:

Seja lá como for, quer a renda, produto do capital, do trabalho e da combinação e ambos, quer os demais proventos não compreendidos na definição, devem traduzir um aumento patrimonial entre dois momentos de tempo. É o acréscimo patrimonial, em seu dinamismo acrescentador de mais patrimônio, que constitui a substância tributável pelo imposto.

No visio de HARADA (2001, p. 303):

pela própria constituição constitucional e legal do imposto, o elemento objetivo de seu fato gerador só poderia ser a renda ou proventos no sentido de riquezas novas, de acréscimos patrimoniais que decorrem de algo preexistente: a fonte produtora.

Portanto, resta claro que o Imposto sobre a Renda tem como hipótese de incidência o acréscimo patrimonial, em razão da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda decorrente do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, além de proventos de qualquer natureza. Dito isso, importa mencionar que o tributo em questão tem seu fato gerador previsto no art. 43 do CTN:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Assim, não há maiores divergências de que o núcleo do fato imponible do imposto de renda pressuposto no texto constitucional é o de acréscimo patrimonial realizado, ou seja, é a universalidade de fatores positivos e negativos que afetam o patrimônio durante o período de apuração.

Sintetizando o exposto, Oliveira (2008, p. 289) com a clareza que lhe é peculiar, assevera que:

o fato gerador do imposto de renda é sempre a existência de aumento patrimonial, formado por rendas do trabalho, do capital ou da combinação de ambos, ou ainda por qualquer outra causa eficiente produzida pelo patrimônio ou por seu titular, e pode ocorrer desde que tais fatores de acréscimo patrimonial estejam adquiridos definitiva e incondicionalmente pelo contribuinte.

De mais a mais, a lei tributária só pode alcançar a renda (sob a forma de acréscimo patrimonial) que estiver disponível e essa disponibilidade deve ser qualificada, em cada caso, como sendo jurídica ou econômica.

Compreende-se por disponibilidade econômica o poder de dispor efetivo e atual de quem tem a posse direta da renda, ou seja, á aquisição da posse dotada de liquidez imediata. A disponibilidade jurídica é a presunção por força da lei, abrangendo a aquisição virtual de patrimônio.

A seu turno, de acordo com Pedreira (1979), pode-se afirmar que a disponibilidade econômica é poder dispor de efetivo e atual de quem tem a posse direta da renda enquanto que a disponibilidade jurídica é a presumida por força de lei que define como fato gerador do imposto a sua aquisição virtual, não efetiva.

E ainda, Sabbag (2012, p. 1133) dispõe que a disponibilidade econômica seria o acréscimo patrimonial decorrente de uma situação de fato, ocorrendo no instante em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza seu efeito, enquanto que a disponibilidade jurídica seria a possibilidade de se usar, por qualquer forma a renda e os proventos definitivamente constituídos.

Diante do exposto, depreende-se que, não há a necessidade, para fins de IR, de o rendimento ser efetivamente recebido pelo sujeito passivo, sendo suficiente que este tenha disponibilidade jurídica sobre ele.

3.7 BASE DE CÁLCULO E FORMAS DE APURAÇÃO

No que tange a base de cálculo do imposto, tem-se que ela será determinada segundo a lei vigente na data de ocorrência do fato gerador, sendo ela nos dizeres do artigo 44 da CTN: “[...] o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis”.

Como regra geral, integram a base de cálculo todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio que, pela sua finalidade, possuam os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto.

Com relação ao aspecto temporal, Andrade (2011, p. 252) leciona que:

Uma vez que a renda é riqueza nova agregada ao patrimônio, logicamente pressupõe a utilização do método comparativo para determinar o ingresso da riqueza nova. Ou seja, será necessário que decorra um lapso de tempo para que seja apurada a existência de renda. Com isso se quer dizer que para a determinação da renda deve utilizar-se de momentos distintos, o primeiro onde se apurou o montante do patrimônio e o segundo, onde se medirá o excedente ou modificação positiva no valor como sendo riqueza nova, e portanto, renda.

Destarte, para fins de apuração do IRPJ, o acréscimo patrimonial é calculado durante um período de tempo pré-determinado. Assim, conforme previsto no artigo 1º da Lei 9430, a base de cálculo do imposto sobre a renda será determinada através de períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, através da apuração do lucro real, presumido ou arbitrado, correspondente ao período de apuração.

Assim, se faz mister explicar detalhadamente as formas de apuração do lucro real, presumido e arbitrado.

3.7.1. O Lucro Real

Antes de maiores digressões, importa mencionar que para os fins do presente trabalho não se analisará todas as minúcias da apuração do lucro real. Não se olvida sua importância, mas diante de sua excessiva complexidade, buscar-se-á sintetizar o essencial.

Para fins da legislação do imposto de renda, a expressão “lucro real” significa o próprio lucro tributável, e distingue-se do lucro líquido apurado contabilmente. A expressão lucro real consta do texto no art. 6º do Decreto-lei nº 1598/77, que é a matriz legal do art. 247 do RIR/99. De acordo com o dispositivo do citado Regulamento, o lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação fiscal. A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das leis comerciais.

Dispondo sobre o mencionado artigo, Andrade Filho (2016, p. 34):

Referido preceptivo legal estatui que o lucro real será obtido pela soma algébrica das seguintes parcelas: (a) lucro líquido do período de apuração; (b) mais parcelas de adição indicadas na lei como não dedutíveis; e (c) menos parcelas relativas a exclusões prescritas ou autorizadas em lei, e compensações de prejuízos anteriores. A palavra real utilizada para qualificar lucro não designa algo determinável de acordo com a natureza das coisas, e, deste modo, lucro real é conceito normativo construído pela lei, e, por isso, trata-se de realidade relativa e cambiável.

Portanto, para fins de apuração do lucro real, ao valor do lucro líquido devem ser feitos ajuste positivos (adições) e negativos (exclusões ou compensações) segundo a qualificação que é dada por um vasto conjunto de normas jurídicas que estabelecem critérios gerais e relativos: (a) à dedutibilidade de despesas, custos, e

perdas em geral; (b) à retirada de certos acréscimos patrimoniais do campo de incidência do imposto; e (c) à imputação temporal de cifras positivas ou negativas.

O lucro real, portanto será determinado a partir do lucro líquido do período de apuração, obtido na escrituração comercial e demonstrado no Lalur. Assim, temos que a escrituração deverá ser mantida em registro permanente, em obediência aos preceitos da legislação comercial, e aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, devendo observar métodos e critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência. Isso porque, o artigo 251 da RIR/99 determina que: “a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais”.

Importa mencionar que se entende por lucro líquido do período de apuração a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

Ao fim de cada um dos períodos de apuração do imposto (trimestral ou anual), o contribuinte deverá apurar o lucro líquido, mediante a elaboração do balanço patrimonial, da demonstração do resultado do período de apuração e da demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados, com observância das disposições da lei comercial.

No que toca o período de apuração, a pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá, opcionalmente, pagar o imposto de renda mensalmente, determinado sobre base de cálculo estimada. Nessa hipótese, deverá fazer a apuração anual do lucro real em 31 de dezembro de cada ano-calendário. A opção será manifestada com o pagamento do imposto correspondente no mês de início da atividade.

Com relação a alíquota aplicável, as pessoas jurídicas, independente da forma de constituição e da natureza da atividade exercida, tem o imposto de renda uma alíquota de 15% (quinze por cento), incidente sobre a base de cálculo apurada, seja ela na forma do lucro real, presumido ou arbitrado. Outrossim, sobre a parcela do lucro que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração, o adicional incidirá à alíquota de 10% (dez por cento). O adicional deverá ser recolhido integralmente como receita, não sendo permitida deduções no valor.

Por fim, cabe menção ao fato de que o sistema do lucro real pode ser abandonado em duas hipóteses diversas. A primeira delas ocorre quando a comprovação contábil desse lucro real for imprestável ou impossível, sendo tal iniciativa de competência exclusiva do fisco que, diante da impossibilidade de apuração do lucro real vê-se obrigado a se utilizar da apuração arbitrada do lucro. A segunda hipótese se dá quando a lei, pela natureza do negócio, aconselha a simplificação e adoção de um sistema de lucro estimado, também conhecido como lucro presumido. (COELHO 2004, p. 525),

3.7.2. O Lucro Presumido

O lucro presumido nos dizeres de Coelho (2004, p. 526) é regime presuntivo, simplificado, ancorado na aplicação em massa da lei às pessoas jurídicas que optarem por esse regime de apuração.

Para Andrade Filho (2016, p. 893) a expressão lucro presumido pode asseverar tanto um regime de tributação como a base de cálculo do tributo devido. Na primeira hipótese, temos o lucro presumido como uma sistemática de apuração do Imposto de Renda que decorre de um conjunto de diversas normas do direito positivo prescrevendo as formas e condições pelas quais determinadas pessoas jurídicas podem ingressar, manter-se e sair desse modo de apuração. Noutro visor, o lucro presumido é a base de cálculo do imposto sobre a renda, que será determinada, a grosso modo, pela aplicação de certo coeficiente sobre o montante da receita bruta, apurada na forma da lei.

Portanto, o que temos aqui é uma forma de apuração do Imposto de Renda simplificada, uma vez que não exige a mesma burocracia e controle por parte do contribuinte na determinação de seu lucro contabilmente considerado. Afirma-se isso porque a legislação aplica um percentual previamente estabelecido sobre a renda bruta a fim de se determinar o lucro da pessoa jurídica que varia conforme a atividade desempenhada.

A opção pelo lucro presumido, para além de sua praticidade frente a extrema burocracia e complexidade exigida na apuração do lucro real, normalmente se dá por uma tentativa de redução da carga tributária. Afirma-se isso pois, além de os percentuais da legislação preverem uma porcentagem de lucro menor que a

efetivamente percebida na atividade, sua forma de apuração tem reflexo em outros tributos, tais como o PIS e o COFINS.

Nesse sentido, deve ser considerada a advertência feita por Sabbag (2012, p. 1135) de que “é bom que se memorize que não existe renda presumida. Presumido ou arbitrado pode ser o montante da renda”.

Ademais, diversos problemas surgem em relação à determinação dessa base de cálculo. Entre eles, afirma-se que não é possível afirmar que a renda presumida representa um acréscimo patrimonial, já que não existe um conceito inequívoco do mesmo, bem como que muitas vezes chega-se ao valor do lucro presumido sem que tenha efetivamente ocorrido lucro. De outra parte, não se tem informações sobre os critérios que nortearam a estipulação dos percentuais que devem ser aplicados sobre o valor da receita bruta para determinar o lucro presumido.

Feita essa pequena introdução acerca do lucro presumido, importa verificar as suas peculiaridades.

Inicialmente, menciona-se que a tributação com base no lucro presumido, é, sempre, uma opção, não sendo imposta por lei a nenhum contribuinte. A este respeito, Andrade Filho (2016, p. 895) leciona que:

O contribuinte, nos casos em que a lei faculta o seu acesso a esse regime, pode ingressar a qualquer momento e pode sair se desejar ou se for obrigado. De fato, existem duas espécies de normas que restringem o acesso a esse regime a certas pessoas jurídicas. Algumas pessoas jurídicas estão impedidas de optar por esse regime em virtude da atividade que desempenham, como é o caso típico das instituições financeiras. Ao lado dessas, existem pessoas jurídicas que não têm acesso ao sistema de tributação com base no lucro presumido em virtude de terem ultrapassado certo patamar de receita auferida no ano anterior.

Portanto, o que se subtrai dos dizeres do doutrinador, bem como da legislação, é que o regime e a tributação com base no lucro presumido não são acessíveis a todas as pessoas jurídicas.

Em face do disposto no §3º do art. 516 do RIR/99, pode ser contribuinte do Imposto de Renda calculado com base no lucro presumido toda “pessoa jurídica que não esteja obrigada à tributação com base no lucro real”.

A Instrução Normativa 1700 da Receita Federal, em seu artigo 59 prevê, assim, as hipóteses de impossibilidade, senão veja-se:

Art. 59. São obrigadas ao regime de tributação do IRPJ com base no lucro real as pessoas jurídicas: I - cuja receita total no ano-calendário anterior tenha

excedido o limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou de R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade no período, quando inferior a 12 (doze) meses; II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, agências de fomento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta; III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior; IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruem de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto; V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma prevista nos arts. 33 e 34; VI - que exploram as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring); ou VII - que exploram as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio.

Conforme se depreende da legislação, temos de um lado uma limitação funcional à apuração com base no lucro presumido em decorrência das atividades desenvolvidas pelas empresas e de outro uma limitação quanto ao valor percebido no seu faturamento.

Como visto, a apuração com base na sistemática do lucro presumido é uma faculdade do contribuinte autorizado, que deve ser exercida, nos dizeres do artigo 214, §2º e 3º da IN 1700/2017, mediante o primeiro pagamento do tributo no exercício social, senão, veja-se:

Art. 214. [...] § 2º A opção de que trata este artigo será manifestada com o pagamento da 1ª (primeira) ou única quota do IRPJ devido correspondente ao 1º (primeiro) período de apuração de cada ano-calendário. § 3º A pessoa jurídica que houver iniciado atividade a partir do 2º (segundo) trimestre manifestará a opção de que trata este artigo com o pagamento da 1ª (primeira) ou única quota do IRPJ devido relativa ao período de apuração do início de atividade.

A pessoa jurídica que a seu turno preencha as condições exigidas para o lucro presumido e não tenha efetuado o respectivo pagamento da primeira cota no exercício social em tempo hábil, poderá ainda assim optar pelo lucro presumido, se ainda não tiver efetuado o pagamento do imposto com base em outro tipo de tributação naquele ano-calendário e desde que faça o pagamento do imposto e respectivos acréscimos

legais (multa e juros de mora) incidentes em razão do atraso no recolhimento do imposto.

Exercida a opção pela tributação com base no lucro presumido, o contribuinte não poderá, em princípio, retratar-se, pois a lei considera que tal opção será definitiva em relação a todo ano calendário, nos dizeres do art. 214, §1º da IN 1700/2017. A legislação permite a pessoa jurídica que opta pela tributação com base no lucro presumido a possibilidade de desistir voluntariamente desse regime, com a ressalva de que o faça no ano-calendário subsequente. Em outras palavras, a pessoa jurídica que está legalmente habilitada a adotar o regime de tributação com base no lucro presumido pode nele permanecer até quando queira ou até que deixe de ostentar as condições necessárias à sua manutenção nesse regime.

Se por um lado muitas empresas optam por esta forma de apuração por ser mais benéfica, deve-se ter ciência de um possível e grave ônus. Uma consequência que deve ser levada em conta pelo contribuinte quando da opção por essa forma de apuração é o fato de que, por ser obrigatório durante todo o ano-calendário, a tributação ocorrerá mesmo que a empresa efetivamente não esteja apresentando lucro. Ou seja, podem ocorrer situações em que se leve à exigência de imposto sem que tenha ocorrido nenhum acréscimo patrimonial, ou ainda que se tribute o contribuinte que está obtendo prejuízo, fato esse que não aconteceria se tivesse optado pela apuração com base no lucro real.

No entanto, a legislação prevê exceção à supracitada regra, na hipótese de a pessoa jurídica efetuar o pagamento do imposto com base no lucro presumido e, em relação ao mesmo ano-calendário, incorrer em situação de obrigatoriedade de apuração pelo lucro real com base nas atividades que desempenha, como por exemplo, por ter auferido lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior. Destarte, o contribuinte deverá apurar o IRPJ sob o regime de apuração pelo lucro real trimestral a partir, inclusive, do trimestre da ocorrência do fato.

Com relação a pessoa jurídica que no curso do ano-calendário ultrapassar o limite da receita total de R\$ 78.000.000,00, não cabe modificação da forma de apuração no mesmo ano calendário, isso porque que o limite para opção pelo lucro presumido é verificado em relação à receita total do ano-calendário anterior. Na hipótese de a pessoa jurídica ultrapassar o limite legal em algum período de apuração dentro do próprio ano-calendário, tal fato não implica necessariamente mudança do regime de tributação, podendo continuar sendo tributada com base no lucro presumido

dentro deste mesmo ano. Contudo, automaticamente, estará obrigada à apuração do lucro real no ano-calendário subsequente, independentemente do valor da receita total que for auferida naquele ano.

Ademais, temos que a opção indevida pela tributação com base no lucro presumido tem sérias consequências. Na forma do inciso IV do art. 530 do RIR/99, caso o contribuinte venha a optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido, ele deverá ser tributado, de ofício, com base no lucro arbitrado. Neste sentido, Andrade Filho (2016, p. 898-899) adverte que:

O simples erro na interpretação da legislação tributária não deveria levar ao arbitramento, porque esse regime de tributação é excepcional. Ocorre que a lei determina, sem meias palavras, que a opção indevida pelo lucro presumido implica o arbitramento

Com relação a base de cálculo do Imposto de Renda no regime de tributação com base no lucro presumido, em linhas gerais pode se afirmar que será o somatório de um percentual variável sobre a receita bruta e o valor de todas as demais receitas e dos ganhos de capital. O percentual da receita bruta que deverá compor a base de cálculo para se apurar o lucro presumido varia de acordo com a atividade do contribuinte.

No caso de a pessoa jurídica explorar atividades diversificadas, deverá ser aplicado especificamente, para cada uma delas, o respectivo percentual previsto na legislação. É o que determina o art. 223, §3º, do RIR/99 e o art. 38 da IN 1700/2017.

Destarte, após a presunção do lucro com base na aplicação da porcentagem legal sobre a receita bruta é que incidirá a alíquota do imposto de renda de 15% (quinze por cento) sobre a base de cálculo determinada. Aqui, também incide o adicional do imposto de renda, que será calculado mediante a aplicação do percentual de 10% nos mesmos moldes do lucro real.

Por fim, ressalta-se que constatada, mediante procedimento de ofício, a ocorrência de omissão de receitas, esta será tributada de acordo com o regime a que estiver submetida a pessoa jurídica no ano-calendário. Para fins de cálculo do lucro presumido, serão aplicados os respectivos percentuais de presunção, estando o lucro calculado sujeito ao adicional do imposto (se for o caso), conforme legislação vigente no período correspondente ao da omissão, devendo o montante omitido ser computado para determinação da base de cálculo do imposto de renda e do adicional.

3.7.3 O Lucro Arbitrado

O lucro arbitrado é uma das sistemáticas de apuração da base de cálculo do imposto de renda utilizada pela autoridade tributária ou pelo contribuinte, ou seja, é a forma de determinação do lucro com base na receita bruta. Ele é aplicável pela autoridade tributária na hipótese de o contribuinte deixar de cumprir as obrigações acessórias relativas à determinação do lucro real ou presumido, conforme o caso. Por outro lado, quando conhecida a receita bruta, e, desde que ocorrida qualquer das hipóteses de arbitramento previstas na legislação fiscal, abre-se opção para o contribuinte optar por efetuar o pagamento do imposto de renda correspondente com base nas regras do lucro arbitrado, se assim desejar.

O arbitramento do lucro constitui em verdade, um método alternativo de lançamento. É na realidade processo alternativo de pesquisa do lucro, feito através de investigações de natureza jurídica em que visam tributar, na máxima aproximação possível, o lucro real. Defende-se ainda que não existem várias espécies de lucro sujeito ao imposto, haja vista que o lucro tributável é sempre o lucro real, o que muda é o método empregado para encontrá-lo (COELHO 2004, p. 525).

Impende destacar que o arbitramento de lucro não é em regra uma sanção ao contribuinte, mas uma forma de apuração da base de cálculo do imposto quando inexistente a possibilidade de fazê-la pela presunção ou pelo lucro contábil. Por mais que, conforme se verá a seguir a legislação estipule que a opção indevida pela tributação com base no lucro presumido acarreta o arbitramento, não se pode afirmar que se trata de sanção, pois o arbitramento só é cabível se o contribuinte não dispuser de elementos confiáveis para determinação do lucro real, isso porque o contribuinte que opta indevidamente pela tributação com base no lucro presumido só o faz porque está obrigado ao pagamento do Imposto de Renda com base no lucro real.

Andrade Filho (2016, p. 925) leciona que

Na origem, essa sistemática de tributação funcionava como um meio de defesa que o ordenamento jurídico atribuía à União para fazer valer a sua potestade tributária se e quando o contribuinte deixar de oferecer os meios seguros para determinação do imposto calculado com base no lucro real ou lucro presumido. Hoje, esse pressuposto não é exclusivo, pois o sujeito passivo pode submeter-se a esse regime de tributação independentemente de autorização. A autorização legal advém da própria lei, que confere poderes às autoridades fiscais para determinar o valor do imposto devido e também aos contribuintes que podem optar por esse regime.

Aqui, diversamente das regras com relação ao lucro presumido, o contribuinte poderá modificar sua forma de tributação independentemente do fim do ano-calendário. Isso porque, a legislação permite a pessoa jurídica que, em qualquer trimestre do ano-calendário, tiver seu lucro arbitrado poderá optar pela tributação com base no lucro presumido nos demais trimestres, desde que não esteja obrigada à apuração pelo lucro real.

Com relação as hipóteses de arbitramento do lucro, temos que elas estão definidas no rol taxativo da legislação. Dispõe o art. 530 do RIR/99:

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando: I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal; II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para: a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou b) determinar o lucro real; III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527; IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido; V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior (art. 398); VI - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

E de forma complementar, a IN nº 1700/2017 prevê em seu artigo 226 que também são hipóteses de arbitramento:

Art. 226. O IRPJ devido será exigido a cada trimestre, no decorrer do ano-calendário, com base nos critérios do lucro arbitrado, quando: [...] VII - o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária as informações necessárias para gerar o FCONT por meio do Programa Validador e Assinador da Entrada de Dados para o FCONT de que trata a Instrução Normativa RFB nº 967, de 15 de outubro de 2009, no caso de pessoas jurídicas sujeitas ao RTT e tributadas com base no lucro real; ou VIII - o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária a ECF.

Há que se ter presente, todavia, que o arbitramento não pode ser adotado de forma livre pela fiscalização. Sobre o tema, Andrade Filho (2016, p. 926) assevera ser “imprescindível que agente fiscalizador leve em consideração as circunstâncias fáticas e jurídicas do caso concreto e motive o auto de infração que deu origem ao arbitramento, indicando de forma clara e direta as razões que o levaram a aplicá-lo”.

Assim, sendo o arbitramento de lucro medida extrema, a sua adoção requer motivação fundamentada na impossibilidade de se aferir a verdadeira base de cálculo dos tributos por outros meios.

Para a apuração do lucro arbitrado devemos levar em conta o conhecimento ou não da receita bruta, haja vista que quando conhecida será aplicada uma porcentagem sobre a receita bruta para seu arbitramento, e caso ela seja desconhecida, aplicar-se-ão valores fixados pela legislação fiscal sobre outros parâmetros.

Conhecendo-se a receita bruta, a base de cálculo do imposto será apurada mediante aplicação dos percentuais fixados no art. 519 e seus parágrafos, acrescidos de 20%. Isso significa dizer o lucro arbitrado, nestes casos, corresponde à base de cálculo determinada de acordo com as regras do lucro presumido e acrescida de 20%, exceto quanto ao fixado para as instituições financeiras.

Assim como no lucro presumido, quando se tratar de pessoa jurídica com atividades diversificadas serão adotados os percentuais específicos para cada uma das atividades econômicas, cujas receitas deverão ser apuradas separadamente.

Importa mencionar que os percentuais serão sempre os mesmos ainda que a pessoa jurídica venha a ser tributada reiteradamente através do arbitramento de lucro, uma vez que inexistente previsão legal para se agravarem os percentuais de arbitramento.

Noutro caso, não se conhecendo a receita bruta, o lucro arbitrado das pessoas jurídicas será determinado por meio de procedimento de ofício, mediante a utilização de uma das alternativas presentes na RIR/1999, em seu art. 535 *caput* e na IN RFB nº 1.700, de 2017 no seu art. 232. Entre as possibilidades estão:

Art. 535. O lucro arbitrado, quando não conhecida a receita bruta, será determinado através de procedimento de ofício, mediante a utilização de uma das seguintes alternativas de cálculo: I - um inteiro e cinco décimos do lucro real referente ao último período em que a pessoa jurídica manteve escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais; II - quatro centésimos da soma dos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo e permanente, existentes no último balanço patrimonial conhecido; III - sete centésimos do valor do capital, inclusive a sua correção monetária contabilizada como reserva de capital, constante do último balanço patrimonial conhecido ou registrado nos atos de constituição ou alteração da sociedade; IV - cinco centésimos do valor do patrimônio líquido constante do último balanço patrimonial conhecido; V - quatro décimos do valor das compras de mercadorias efetuadas no mês; VI - quatro décimos da soma, em cada mês, dos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem; VII - oito décimos da soma dos valores devidos no mês a empregados; VIII - nove décimos do valor mensal do aluguel devido.

Adverte-se, de acordo com Andrade Filho (2016, p. 932) “que esses critérios são alternativos e não cumulativos, cabendo à autoridade tributária motivar as escolhas diante da existência de dados que satisfaçam a mais de um critério”. E ainda, prevê corretamente que diante da possibilidade de aplicação de mais de um critério, que o mais justo seria dar preferência aquela menos onerosa para o contribuinte.

Por fim, temos que arbitrado o lucro da pessoa jurídica aplica-se a alíquota de 15% e o adicional de 10%, nos mesmo moldes das demais formas de apuração.

3.7.4 Opção pelo Simples

Importa mencionar, ainda, a possibilidade de se apurar o IRPJ através do Simples Nacional, que é um tratamento tributário favorecido e diferenciado previsto na Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, que instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte (também conhecido como “Lei Geral das Microempresas”). Em matéria tributária, o Simples busca reunir diversos tributos devidos em uma única guia: no caso, o Documento de Arrecadação do Simples (ou DAS). Nele, são concentrados impostos de natureza municipal, estadual e federal. No total, são oito tributações reunidas no documento: PIS, Cofins, CSLL, IRPJ, IPI, INSS, ICMS E ISSQN.

Importante destacar que, de acordo com o art. 3º da Lei Complementar em anexo, considera-se microempresa a pessoa jurídica que tenha auferido, no ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e empresa de pequeno porte, a pessoa jurídica que tenha auferido, no ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais).

Destarte, constitui-se, assim, uma forma simplificada e unificada de recolhimento de tributos por meio da aplicação de percentuais favorecidos e progressivos, incidentes sobre uma única base de cálculo, o faturamento mensal, onde são aplicadas alíquotas que variam de 4% a 22,45%, de acordo com o porte e o setor das empresas.

Dessa forma, a relação dos optantes com suas obrigações – entre elas o IRPJ – é facilitada, reduzindo-se burocracia para a realização do processo. Todos os

impostos estão dentro da guia paga na emissão de Notas Fiscais, com valores que variam de acordo com a taxa de faturamento das empresas.

Ou seja, o Ordenamento Jurídico Brasileiro abre a possibilidade de as micro e pequenas empresas condensarem o pagamento de seus impostos em uma única contribuição.

Ademais, buscou-se, aqui, discorrer sobre os mais relevantes aspectos sobre o IRPJ, a fim de que no próximo capítulo se verifique a sua proximidade ou não com a Teria do Tributo Ótimo, e assim com o problema levantado.

4. O IRPJ E A TEORIA DO TRIBUTO ÓTIMO

Explicitado na primeira parte do trabalho o marco teórico, com a consequente exposição dos principais elementos da AED, passou-se a análise do IRPJ, traçando seu percurso histórico, e percorrendo a respeito dos aspectos mais importantes do imposto sobre a renda, a fim de demonstrar suas peculiaridades e possibilitar a investigação do presente capítulo.

Pois bem, estabelecidos estes alicerces indispensáveis, convém no presente Capítulo, demonstrar, de forma crítica, a necessidade de uma legislação tributária neutra, ou melhor, que não influencie demasiadamente a tomada de decisão do contribuinte. Além disso, discorrer-se-á sobre a Teoria do Tributo Ótimo, seu surgimento e premissas, mas sobretudo os aspectos elencados como essenciais por Cristiano Carvalho na busca por um tributo ótimo. Assim, se analisará o IRPJ, enquanto uma das principais fontes de arrecadação Estatal, a fim de verificar sua eficiência diante do fim que se propõe.

4.1 A TRIBUTAÇÃO DISTORCIVA E A NECESSIDADE DE SE BUSCAR A NEUTRALIDADE

A tributação é uma das mais fortes invasões que o sistema jurídico é capaz de realizar na esfera da autonomia privada do sujeito, ao exigir a transferência compulsória de recursos privados para o financiamento e sustento do setor público.

Por essa mesma aptidão de afetar a liberdade individual é que Carvalho (2012, p. 246) salvaguarda a aplicação da AED, já que os tributos são potentes estímulos ao comportamento humano. Desta forma, resta claro que a tributação é capaz de interferir no comportamento das pessoas e nas decisões das empresas. Por causa dos tributos, claramente existem ponderações a serem feitas, o que pode gerar distorções na economia, uma vez que determinadas ações, que seriam mais benéficas economicamente, podem ser inibidas ou preteridas em função da maximização de interesses individuais.

Na mesma linha, tem-se que, o axioma fundamental do *homo economicus* é o fato de os indivíduos serem racionais e agirem por interesse, a fim de maximizar o seu bem-estar. Ademais, sendo os recursos são escassos, toda escolha implica em

renúncia (custo de oportunidade), de modo que, os seres podem ser condicionados a agirem conforme os incentivos dados.

Sendo assim, é inevitável que os indivíduos, sejam pessoas físicas ou jurídicas, procurem fugir da tributação se ela lhe acarretar custos ou os inibir de praticar sua atividade. Portanto, para seres racionais, que buscam a maximização individual, o atual sistema tributário brasileiro estimula a evasão e a sonegação fiscal, bem como a informalidade, pois as altas cargas tributárias, a complexidade do sistema e as burocracias excessivas produzem um impacto negativo para a produtividade e para o crescimento das empresas.

Além do exposto, afirma-se que a tributação brasileira gera altos custos de transação, não só para o seu próprio cumprimento, como serve de entrave para as trocas econômicas, dada a burocracia e encargos financeiros pesados que acarreta ao setor privado. Como exemplo, podemos citar o excessivo rigor e a alta burocracia exigida pela legislação quando da apuração do IRPJ pelo lucro real, com todas as suas obrigações acessórias.

Notoriamente, o Brasil é um país onde os custos de produção estão entre os mais elevados do mundo. Entre eles, um dos principais fatores para o incremento do chamado “Custo Brasil” é o regramento tributário a que as nossas empresas estão sujeitas.

Ao analisar-se os aspectos gerais da nossa legislação fiscal, verifica-se, no que tange ao pagamento de impostos que, conforme o relatório divulgado em 31 de outubro de 2017 pelo Banco Mundial, através do *Doing Business Report* (2017), estamos na posição de número 184 de 190 países. Estamos a frente apenas da República do Congo, da Bolívia, da República Centro-Africana, do Chade, da Venezuela e da Somália.

Constata-se ainda, que o Brasil é campeão absoluto, há mais de uma década, em médias de horas anuais consumidas pelas empresas para cumprir com a legislação tributária. De acordo com o relatório, as empresas brasileiras gastam em média 1.958 horas por ano para cumprir todas as regras do Fisco (BANCO MUNDIAL, 2017)

De mais a mais, tem-se que, o montante total de impostos e contribuições obrigatórias devidos por uma empresa nacional mediana no seu segundo ano de atividade, é, em média, 68,4% do seu lucro comercial. (BANCO MUNDIAL, 2017)

Assim, ao considerarmos para além do exposto que os mais de 5.500 municípios, os 27 Estados, e a União Federal, despejam incessantemente normas tributárias no sistema, não é de surpreender a nossa alta carga tributária, ou a complexidade irracional de nosso ordenamento, muito menos a dificuldade dos contribuintes em conhecerem, compreenderem e finalmente obedecerem à legislação.

Quando se fala da enorme quantidade de legislação existente é porque segundo estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), nos primeiros 30 anos após a Constituição de 1988, foram editadas 5.876.143 (cinco milhões, oitocentos e setenta e seis mil, cento e quarenta e três) normas que regem a vida dos cidadãos brasileiros, ou seja, 774 normas editadas por dia útil. Em matéria tributária, o estudo informa que foram editadas 390.726 normas, além de 16 emendas constitucionais tributárias (IBPT, 2018)

Pelo exposto, verifica-se que, os custos de transação decorrentes sufocam o ambiente de negócios necessário ao desenvolvimento, motivo pelo qual acredita-se que determinados tributos, como o Imposto de Renda desencorajam a busca do lucro e do empreendedorismo, transformando o Estado em um sócio oculto dos contribuintes sem nenhuma contrapartida visível (CALIENDO 2009, p. 301).

Sobre a extrema influencia que a tributação possui na tomada de decisão dos indivíduos e sua relação com a ineficiência do sistema tributário, Caliendo (2008, p. 103) assevera que:

O Estado deve implementar suas políticas com o mínimo de efeitos negativos para a sociedade (*minimum loss to Society*), bem como a sua influencia sobre as decisões econômicas dos agentes privados deve ser realizada de modo a influenciar o mínimo possível o sistema de formação de preços. A ofensa a estas premissas implica a ineficiência geral do sistema econômico.

Por este motivo é que pesquisadores da área econômica buscam estudar alternativas aos sistemas tributários atuais, buscando-se formas mais eficientes, que evitem, no possível, causar distorções na economia.

Defende-se, portanto, um sistema tributário pautado no princípio da neutralidade fiscal, em que a tributação (CALIENDO 2009, p. 117-118) não seja um elemento fundamental da decisão do agente econômico nas suas escolhas de investimento, bem como não constitua um elemento de distorção do sistema econômico, de modo a diminuir a sua eficiência e obstaculizar o desenvolvimento do país.

Faz-se mister, portanto, estudar a teoria da tributação ótima, haja vista que ela possui como objetivo auxiliar na identificação das distorções dos modelos tributários atuais, bem como sugerir mudanças, a fim de tornar a tributação neutra, justa e eficiente.

A tributação ótima é aquela em que a eficiência e a justiça são combinadas, sem impedir o desenvolvimento econômico. Assevera-se ainda que esta teoria está focada nos propósitos arrecadatários sem apenar demasiadamente o contribuinte.

Portanto, conforme se verá de forma detalhada, para além de se evitar distorções na economia, o tributo ótimo busca atender os ditames do financiamento de políticas públicas, do promoção dos direitos fundamentais, ou seja, visa a eficiência, sem deixar de lado a justiça.

4.2 *SECOND BEST*

Antes de se adentrar nos estudos da Teoria do Tributo Ótimo, impende destacar que esta não se baseia apenas na busca pela eficiência econômica, ou seja, na busca do denominado “primeiro ótimo”. Afinal, é inevitável não recorrer a tributos que ocasionem distorções na economia, assim, a questão central seria empreender tributos distorcivos com o mínimo de prejuízo à economia e com mais ampla margem distributiva.

Nos dizeres de Teodorovicz (2015, p. 16) “a Teoria do Tributo Ótimo considera a tributação ótima como a tributação do ‘segundo melhor’ (*Second Best*), em detrimento de uma primeira opção (ideal), já reconhecendo que a tributação ótima e completamente não distorciva é ideal, utópica”

Ainda sobre o assunto, Siqueira, Nogueira e Barbosa (2004, p. 175):

O termo ótimo nessa teoria deve ser entendido como um ótimo de segundo melhor, ou seja, o melhor resultado possível dado que impostos distorcivos devem ser inevitavelmente utilizados em razão da impossibilidade de se recorrer a impostos *lump sum*. Isso significa que a teoria da tributação ótima deve estar inerentemente preocupada com questões de equidade e eficiência, simultaneamente.

Na mesma linha, Torres (2010, p. 363):

A ciência moderna vem abandonando a pretensão de apresentar um sistema tributário ideal, para se concentrar na ideia de otimização de alguns tributos (imposto de renda, imposto sobre valor acrescentado) ou de certos princípios (progressividade, neutralidade), com a advertência de que o ótimo fiscal ou o melhor tributo possível é sempre o *second best*.

Deste modo, verifica-se que a Teoria da Tributação Ótima tem os objetivos, de buscar a eficiência, amenizando as distorções ocasionadas pelo tributo à economia, e, ao mesmo tempo, de prezar pela capacidade contributiva do agente. Tal asserção comprova o afirmado no Capítulo 1 que justiça e eficiência não são dissonantes.

Um exemplo da combinação desses preceitos (eficiência e justiça), pode ser verificada em Caliendo (2009, p. 278-279) ao se analisar determinados aspectos da tributação ótima da renda. Isso porque, afirma que deve-se levar em conta os efeitos sociais da tributação, para além dos fenômenos mais perceptíveis ou seja, deve-se analisar qual o impacto do tributo sobre o estímulo à empresa, ao trabalho, à distribuição de renda e ao bem-estar. Advoga que também deve-se atentar para os efeitos fiscais da imposição de alíquotas sobre a renda, e verificar os incentivos ou não ao trabalho e à produção. Por fim, defende a garantia de uma renda mínima universal, através da isenção fiscal ou redução de alíquotas sobre os contribuintes com menos capacidade financeira.

4.3 ASPECTOS HISTÓRICOS DA TEORIA DO TRIBUTO ÓTIMO

Feito tal introito, importa definir o que denominamos de Teoria do Tributo Ótimo. Nas palavras de Teodorovicz (2015, p. 16):

Quando se fala em teoria da tributação ótima aplicada a determinado sistema tributário, portanto, quer se referir a mecanismos construídos de forma interdisciplinar (associado a distintos campos do conhecimento aplicados ao estudo da tributação) para compreender de que forma seria possível aperfeiçoar aquele específico sistema tributário (sem ignorar suas peculiaridades em relação a outros sistemas) em prol de um sistema mais justo, do ponto de vista econômico e social, mais racional ou eficiente, não inviabilizando, por outro lado, a atividade empresarial nacional (com a mínima distorção possível).

A Teoria da Tributação Ótima surge como um direcionamento teórico da política tributária pautado em contribuições da teoria econômica, sem negar a influencia de fatores sociológicos, jurídicos e éticos ligados à criação de mecanismos que favoreçam o aperfeiçoamento do sistema vigente, podendo ser considerada um mecanismo essencial para o amadurecimento de qualquer sistema tributário existente (TEODOROVICZ 2015, p. 11)

Infere-se que, correram importantes esforços históricos que antecederam a perspectiva de estudos dedicados a elevar critérios de aprimoramento dos sistemas tributários. Entretanto, não é tão simples determinar um marco inicial da teoria da

tributação ótima, pois os estudos sobre as melhores formas de tributar vêm de muitos séculos atrás.

Adam Smith (1996, p. 282-284), o pai da Economia Moderna, precursor em muito na atenção aos problemas econômicos decorrentes da tributação, elencou quatro diretrizes que devem estar presentes, norteando e integrando a constituição de um regime tributário aperfeiçoado:

- I. Os súditos de cada Estado devem contribuir o máximo possível para a manutenção do Governo, em proporção a suas respectivas capacidades, isto é, em proporção ao rendimento de que cada um desfruta, sob a proteção do Estado (...)
- II. O imposto que cada indivíduo é obrigado a pagar deve ser fixo e não arbitrário. A data do recolhimento, a forma de recolhimento, a soma a pagar, devem ser claras e evidentes para o contribuinte e para qualquer outra pessoa. (...)
- III. Todo imposto deve ser recolhido no momento e da maneira que, com maior probabilidade, forem mais convenientes para o contribuinte. (...)
- IV. Todo imposto deve ser planejado de tal modo, que retire e conserve fora do bolso das pessoas o mínimo possível, além da soma que ele carrega para os cofres do Estado (...)

Em outras palavras, Smith previa o respeito a capacidade contributiva, a certeza e a objetividade da legislação, a simplicidade e a otimização dos tributos através do menor custo possível.

Na sequência, dentre outros estudiosos célebres que refletiram a temática principiológica tributária podemos citar John Stuart Mill, que também tratou da política tributária com rara qualidade, buscando aprofundar análise dos princípios anteriormente elencados por Adam Smith, bem como apresentou propostas específicas de política tributária, como a de uma tributação mais pesada sobre as heranças.

Outrossim, apesar dos bons esforços realizados nos séculos XVIII e XIX, o primeiro grande passo rumo a uma teoria moderna da tributação ótima pode ser atribuído ao artigo publicado pelo jovem Frank Ramsey em 1927, denominado, *a contribution to the theory of taxation*.

Não obstante Ramsey ter delimitado muito o seu objeto de estudo, tendo dado demasiada ênfase a tributos sobre *commodities* (consumo), ele produziu inúmeros *insights* que influenciaram os estudos de política tributária e até de outros temas.

Dentre os aspectos mais relevantes da sua pesquisa, convém citar o seu questionamento sobre a possibilidade de elevar as receitas estatais através de impostos sem que isso distorcesse em muito os comportamentos econômicos. Ele

também expôs em seus estudos o quão negativa a tributação pode ser para a economia, em razão da sua alta capacidade de redução da demanda. Além disso, o referido autor evidenciou a gravidade do “peso-morto” gerado pela tributação, ele concluiu que os produtos com menor elasticidade de demanda deveriam ter alíquotas maiores (Regra do Inverso da Elasticidade).

Ademais, de acordo com Villas-Bôas (2015):

Na época em que foi publicado o texto de Ramsey, havia uma defesa forte pela instituição de tributos fixos (*Lump Sum Taxes*), e ele contribuiu para demonstrar que situações distintas precisam, às vezes, ter tratamento distinto, para que as inevitáveis distorções econômicas sejam, ao menos, minimizadas, ou seja, a neutralidade, que busca inicialmente a eficiência econômica, pode ser prejudicial à própria eficiência.

Apontado pela maioria dos estudiosos da área como o trabalho inaugural e percussor sobre tributação ótima, o texto de Ramsey recebeu contribuições nos anos que o sucederam. Contudo, apenas no início dos anos 70 é que se cristalizou um linha de pesquisa mais identificada, quando foram publicados alguns textos de Peter Diamond, James Mirrlees, Joseph Stiglitz e Anthony Atkinson.

Uma construção muito significativa, que merece destaque, foi realizada por Mirrles em uma obra de 1971 denominada *An exploration in the Theory of Optimum Income Taxation*, em que discorreu sobre o paradoxo que vige até hoje na teoria da tributação ótima, o denominado *trade-off* entre eficiência e equidade. Nos dizeres de Caliendo (2009, p. 278), Mirrles questionou “qual é o nível de tributação que mais promove o bem-estar geral com o menor nível de perdas pelos efeitos adversos da tributação sobre o estímulo ao trabalho e ao empreendedorismo?”.

Portanto, a partir desses estudos, que são as bases teóricas, outros se seguiram, considerando a necessidade de se reformular os sistemas tributários para aproximar a eficiência da equidade.

4.4 A TEORIA DO TRIBUTO ÓTIMO NO BRASIL

Por mais que, a teoria da tributação ótima seja muito utilizada na doutrina estrangeira, no Brasil ela ainda é tema novíssimo nos debates relacionados ao direito tributário. Sobre o tema, TEODOROVICZ (2015, p. 16):

Somente a partir de meados do século XXI é que surgem os primeiros estudos brasileiros dedicados à elevação desse mecanismo de aperfeiçoamento do sistema tributário vigente no Brasil (mas na sua totalidade desenvolvidos em pesquisas na área econômica ou contábil, sem qualquer colaboração de juristas). Isso se justifica também pela histórica falta

de interesse de juristas brasileiros sobre eventuais contribuições trazidas por outros campos do conhecimento, a exemplo da economia. As contribuições de política tributária foram também muito pouco estudadas por juristas brasileiros nos últimos anos. Raros foram os estudiosos que arriscaram tecer reflexões para o aperfeiçoamento do direito tributário existente.

Assim, resta claro que o tema da tributação ótima é negligenciado pela doutrina brasileira até mesmo por motivos históricos, afinal, infelizmente ainda estamos muito atrelados ao isolacionismo científico proposto pelo positivismo. No entanto, através da simbiose entre Direito e Economia, recentes progressos têm sido observados no campo da Análise Econômica do Direito quanto a teoria do tributo ótimo.

O doutrinador Cristiano Carvalho, observando a experiência estrangeira, busca estudar uma forma de tributação menos distorciva e menos invasiva, e para tanto, adota cinco requisitos a serem perseguidos para que o tributo alcance seu nível ótimo: ter uma base grande de contribuintes; incidir sobre produtos e serviços de demanda inelástica; que atenda a isonomia; que possua baixo custo administrativo; e, por fim, que o tributo seja regulado por poucas regras, e que sejam simples e objetivas.

Deste modo, tem-se que o presente trabalho objetiva investigar uma das maiores fontes de arrecadação da União, a fim de se constatar a sua proximidade (ou não) do ponto ótimo. Pretende-se com isso, auxiliar a compreensão do fenômeno tributário, identificando os incentivos entraves da legislação do IRPJ.

Para tanto, se analisará o tributo com base nos postulados propostos por Cristiano Carvalho para uma tributação ótima, sendo que, a explanação sobre cada um deles será acompanhada da sua aplicação ao referido imposto, sempre levando-se em conta os predicados juseconomicos expostos no primeiro Capítulo.

4.5 O IRPJ VISTO SOB A TEORIA DO TRIBUTO ÓTIMO

4.5.1 Base grande de contribuintes

Inicialmente, importa mencionar que o Estado necessita de recursos (e não são poucos) para custear sua administração, bem como para fornecer os serviços prometidos aos seus cidadãos. Outrossim, ainda que os tributos sejam cobrados de forma compulsória, isso não significa que os contribuintes necessariamente irão adimpli-los (CARVALHO, 2012, p. 254). A racionalidade maximizadora buscará evitar

ao máximo os custos que impliquem desutilidade ao indivíduo, e essa concepção é de fundamental importância para a análise do tributo ótimo.

Com relação a este predicado, impende destacar que, o Estado, ao instituir tributos sobre determinadas classes de indivíduos está paralelamente desonerando outras classes, através de isenções e benefícios fiscais, ou seja, acaba por redistribuir a carga tributária, um verdadeiro *trade off*.

Dito isso, tem-se que a base grande de contribuintes está diretamente relacionada à potencialidade de diminuir o custo individual sobre os contribuintes. Se o legislador resolveu por instituir determinado tributo sobre uma grande classe de contribuinte, o valor que será cobrado de cada tende a ser menor para alcançar a mesma arrecadação, já que será rateada por todos. Com a diminuição do custo individual e o consequente rateio, criam-se incentivos para o adimplemento das obrigações tributárias, freios as possíveis discussões contestando o tributo e desincentivos para evasão ou elisão fiscal, afinal, ao se analisar o custo-benefício, o contribuinte pode verificar que arcar com a exação pode ser mais barato que discuti-la ou buscar contorná-la.

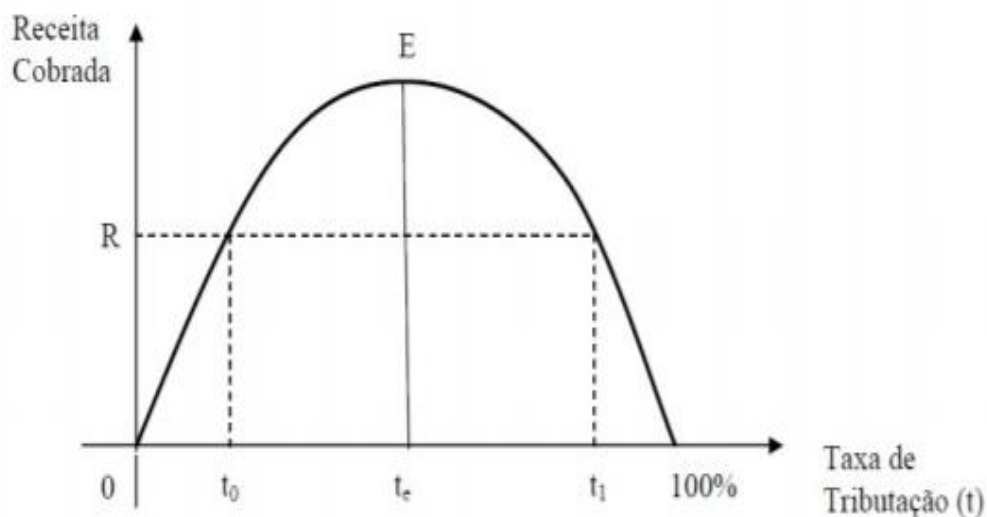
Noutro viso, quando a carga tributária é maior, os incentivos para o seu cumprimento diminuem. Nos dizeres de Carvalho (2018, p. 217) “quanto maior a exação, maior será o estímulo para que o contribuinte busque evitá-la, consoante as premissas da escolha racional”. Isso ocorre porque uma tributação alta, sem uma contrapartida visível, pode ser encarada como um confisco pelo indivíduo. Nos dizeres de Castilho (2002, p. 37) em matéria tributária, “temos que confiscatórios são os tributos que absorvem todo o valor da propriedade, aniquilam a empresa, dificultam ou até impedem o exercício pleno da atividade lícita e moral”.

É, portanto, incontroverso que uma tributação elevada gera incentivos à sua própria deserção. Através da racionalidade, e da necessidade de maximizar seus interesses, o contribuinte requer benefícios superiores ao custo do tributo que lhe é cobrado, pois, do contrário, buscará, possivelmente, evitar o ônus tributário, seja de forma lícita (elisão fiscal) ou ilícita (evasão fiscal) (CARVALHO, 2018, p. 237).

Aqui, o que importa demonstrar é que mesmo diante de uma grande base de contribuintes, uma tributação alta, não significará necessariamente arrecadação alta. Em regra, quanto maior a carga tributária, mais provável será a fuga dos contribuintes, pelos meios que dispuserem ao seu alcance, e esse efeito foi descrito por Arthur Laffer em modelo que ficou conhecido como “curva de Laffer”, que é fundamental para

demonstrar que, em certas situações, quanto maior a alíquota de um tributo, menor será sua arrecadação.

Segue abaixo figura da “curva de Laffer”:



Fonte: CARVALHO, Cristiano. A Tributação Estratégica. Introdução à Teoria dos Jogos no Direito Tributário. Direito Tributário Atual. São Paulo: Elsevier, 2014, v. 1, 34-50. Disponível em: http://works.bepress.com/cristiano_carvalho/31/ Acesso em: 20 de outubro de 2018.

Sobre a figura, Pujol (2017, p. 137-138), explica que:

Se atribuíssemos a “ t_0 ” o valor 20, ou seja, 20 % de alíquota, “ t_e ” o valor de 40 % e a “ t_1 ” o valor 80, poderíamos chegar às seguintes conclusões: com alíquota de 0 %, a arrecadação é igual a 0 %; com alíquota de 100 %, a arrecadação também será de 0 %; a arrecadação em “ t_0 ” e “ t_1 ” será igual, mesmo com as alíquotas de 20 % e 80 %; e a arrecadação em nível máximo se dará em “ t_e ”, ou seja, teremos tributo com alíquota ótima neste ponto, quando o percentual for de 40 %. De acordo com a hipótese de Laffer, há um *tradeoff* entre a taxa de tributos e as receitas efetivamente coletadas pelo Governo. Num primeiro momento, de “ t_0 ” a “ t_e ”, a curva é ascendente – a alíquota aumenta, e a arrecadação aumenta junto. Em “ t_e ” há a situação de equilíbrio ou de otimalidade, em que a receita será maior. De “ t_e ” até 100 % a curva é descendente – a alíquota aumenta e a arrecadação diminui, até chegar a 0 %. Isso ocorre porque quando o governo cobra 100 % de impostos, por exemplo, ninguém estará disposto a trabalhar ou realizar a atividade que fará incidir o tributo; quando a alíquota for muito alta (t_1), poucas pessoas estarão dispostas a realizar a atividade, e aquelas que estão dispostas, são muito mais propensas a evadir impostos; logo, a base de contribuintes irá diminuir.

Portanto, para esse modelo, o tributo ótimo estaria no ponto de intersecção entre a alíquota e sua arrecadação. Caso a alíquota ultrapasse esse ponto, a arrecadação passa a diminuir, pois há incentivos ao inadimplemento, e por outro lado, se ela for inferior, a inadimplência diminuirá e com ela a arrecadação.

Feito essa explanação, importa mencionar que a “curva de Laffer” não é isenta de críticas (PUJOL, 2017, p. 138) e que para se determinar o ponto ótimo de arrecadação de um determinado tributo – o que não se pretende com o presente trabalho -, se faz necessário diversos estudos multi-disciplinares e comprovação empírica.

No entanto, tratando do modelo em comento, Carvalho (2018, p. 238) assevera que:

a lógica por trás dele é irretocável – independentemente de circunstâncias, cultura ou período histórico, os indivíduos sempre buscaram , buscam e buscarão melhorar a sua própria situação. E, uma vez que se vejam privados de seus recursos para transferi-los compulsoriamente ao Estado, sem contrapartidas que lhes pareçam compensadoras o suficiente, a escolha racional inevitável será fugir dos tributos.

Convém agora, após expostas as principais premissas deste aspecto do Tributo Ótimo pregado por Cristiano Carvalho, analisar, especificamente os contribuintes do IRPJ e a sua alíquota, a fim de verificar se a mesma está dentro do ponto ótimo de arrecadação.

No que tange a base de contribuintes do tributo em análise, temos que a mesma pode ser considerada grande, pois nela estão incluídas todas as pessoas jurídicas, sem desoneração em função do faturamento obtido, afinal, no IRPJ não existe faixa de isenção.

De mais a mais, temos que as pessoas jurídicas são tributadas independente de sua regularidade, ou seja, basta que a sociedade exista e adquira a disponibilidade econômica ou jurídica da renda para que esteja no polo passivo da obrigação tributária, o que aumenta a base.

Outro fator a ser levado em conta quando da análise do aumento da base de contribuintes do IRPJ é a criação do Simples Nacional. Afinal, esta forma de arrecadação, ao criar uma facilitação para as micro e pequenas empresas, restou por incentivar a regularização de diversas pessoas jurídicas que viram uma possibilidade, mais em conta e menos burocrática, de operar na legalidade perante o fisco.

Entretanto, defende-se que, apesar da base de contribuintes ser grande, a alíquota do imposto sobre ela incidente, se analisada diante do contexto da tributação existente sobre os lucros das corporações, não pode ser considerado baixa.

Deste modo, não se está aqui afirmando que a alíquota do IRPJ em si, quando analisada de forma pura e isolada é alta. Afinal, uma alíquota de 15% incidente sobre o lucro das empresas, mesmo com o adicional de 10% não é nada elevado se formos levar em conta a média global.

Pois bem, segundo estudo da KPMG (2014, p. 13-14) as 10 alíquotas mais altas do imposto corporativo se situam entre 55-32% enquanto que as 10 mais baixas estão entre 9-18%.

Ocorre que, o IRPJ não é o único tributo a incidir sobre o faturamento das empresas em nosso país, convém aqui mencionar a incidência das Contribuições para o PIS/COFINS, bem como da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) que incide praticamente a mesma base de cálculo do imposto em estudo, onerando ainda mais as empresas, através das inúmeras obrigações principais e acessórias adicionadas.

Desse modo, se considerarmos a alíquota de 9% da CSLL (excetuada a de 16% para as instituições financeiras), combinada com os 15% da alíquota básica do IRPJ, mais os 10% sobre o adicional, chega-se uma alíquota de 34% incidente sobre o lucro das empresas, o que nos coloca como a sexta maior tributação sobre a renda das pessoas jurídicas no mundo (KPMG, 2014, 13).

De mais a mais, temos que a carga tributária incidente sobre as pessoas jurídicas estão em completa dissonância com as contrapartidas oferecidas. Afirma-se isso, pois nosso País não possui ambiente de negócios atrativo, sendo poucos os incentivos oferecidos ao empreendedor e muitas as obrigações e burocracias demandadas, como visto no tópico 4.1. Nos dizeres de Azevedo (2016, p. 147) “se o serviço público é compatível com sua contribuição, o cidadão não reclamaria do pagamento do tributo”.

Importa mencionar ainda, que para além dos valores apresentados, as pessoas jurídicas que operam em nosso país são logradas por diversos impostos indiretos em suas atividades, bem como por suas diversas obrigações acessórias. Ademais, a cada ano crescem o número de empresas endividadas, o que apenas coaduna com o já exposto.

Diante do exposto, tem-se que por mais que o possua vasta base de contribuintes, o IRPJ não pode ser considerado ótimo com relação a este aspecto, pois sua alíquota, quando considerada com os demais tributos incidentes sobre o lucro das pessoas jurídicas, resulta por onerar demasiadamente o contribuinte.

4.5.2 Incidir sobre produtos de demanda inelástica

Os tributos são distorcivos, uma vez que interferem no sistema de preços e alteram o comportamento tanto dos produtores como dos consumidores, o que acaba por desestabilizar o equilíbrio entre oferta e demanda.

Entretanto, de acordo com Carvalho (2018, p. 217):

Se o tributo incidir sobre produtos de demanda inelástica, i.e., de baixa sensibilidade dos consumidores à alteração nos preços, não ocorrerá o efeito substituição e, conseqüentemente, não haverá ineficiência alocativa (peso morto). Isso ocorre porque os consumidores continuarão consumindo aquele bem, mesmo com o tributo incorporado ao preço e, conseqüentemente, possibilitará que o produtor repasse o tributo ao seu produto sem que isso altere a demanda.

Ocorre que este requisito deve ser ignorado quando da análise do IRPJ, haja vista que é voltado para a tributação sobre o consumo.

4.5.3 Atender a isonomia

Uma vez que não é possível, em razão da Constituição Federal e do respeito à equidade, a instituição de tributos fixos não distorcivos (*lump sum taxes*), a tributação ótima deve, como visto, buscar a *second best choice*. Desse modo, deve-se aliar a busca pela mínima distorção possível com o simultâneo atendimento aos critérios de justiça tributária, notadamente a isonomia.

Assim, não sendo possível recorrer a um tributo neutro, Carvalho (2018, p. 218) defende que os tributos devem atender, na medida do possível, a capacidade contributiva, tanto em sua vertente objetiva, com o valor que serve de base ao tributo, quanto em sua vertente subjetiva, em que se leva em conta os aspectos pessoais do contribuinte.

No que toca à sua faceta objetiva, analisando-se o imposto em estudo, temos que, em regra, a alíquota é a mesma para todas as pessoas jurídicas contribuintes, qual seja, de 15%, com o adicional de 10%, nos moldes já explicitados. Ocorre que, através da criação do Simples Nacional a legislação atendeu a capacidade contributiva ao, além de gerar um incentivo à regularização de muitas empresas, possibilitar que micro e pequenas empresas contribuam com o IRPJ através de uma alíquota menor, condensada com outros sete tributos.

Com relação a vertente subjetiva, importa mencionar que a isonomia, enquanto princípio, pressupõe que as pessoas colocadas em situações diferentes sejam tratadas de forma desigual. Nesse sentido, Nery Junior (1999, p. 42) afirma que: “dar tratamento isonômico às partes significa tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na exata medida de suas desigualdades”.

Pois bem, a legislação do IRPJ acaba por tratar de forma desigual os desiguais, na medida em que a forma de apuração da base de cálculo e as obrigações acessórias se tornam mais complexas quanto maior for o tamanho da empresa.

Afirma-se isso porque, as micro e pequenas empresas podem, se possibilitadas pela legislação, optar pelo Simples, o que diminui significativamente a burocracia envolvida no recolhimento do imposto. Na sequência, tem-se que as empresas, que não obtenham faturamento anual superior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais), desde que cumpram com os demais requisitos previstos na legislação, podem apurar sua base de cálculo através do lucro presumido, e assim, se ver livres da necessidade de manterem a vasta escrituração contábil exigida das grandes empresas.

Deste modo, considerando que a isonomia está vinculada a capacidade contributiva das partes, vislumbrou-se que o IRPJ ao estabelecer uma “progressividade na burocracia” em contrapartida a complexidade dos contribuintes, atende este aspecto da Tributação Ótima.

4.5.4 Ter um baixo custo administrativo

A complexidade das regras de um sistema tributário não afetam apenas o contribuinte, mas o próprio Estado, enquanto agente arrecadador. Assim, quanto mais complexo for o tributo, maiores serão os custos incorridos para a administração arrecadar e fiscalizar, o que leva a um círculo vicioso, afinal, se é mais custoso administrar o tributo, mais recursos, leiam-se tributos, serão necessários para tanto. (CARVALHO, 2012, p. 257)

Deste modo, se o tributo possuir uma forma de arrecadação e, sobretudo, de fiscalização simples e eficaz, os seus custos de administração serão drasticamente reduzidos. Aqui, importa mencionar que a legislação, ao prever o lançamento por homologação, delegando ao contribuinte a responsabilidade por manter a organização fiscal e financeira do seu negócio, bem como informar a de apresentar todos os dados

quando do lançamento, restou, ainda que minimamente por diminuir seus gastos e esforços. Infere-se ainda, que a Fazenda busca informatizar e automatizar os seus sistemas, numa tentativa de, ao mesmo tempo, ampliar seu controle e diminuir seus esforços na arrecadação.

Afirma-se, também que o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas, ao prever a possibilidade de apuração do lucro de forma presumida, acabou por reduzir gastos, não só dos contribuintes, mas também da Administração Pública, uma vez que os auditores fiscais quando dá análise do imposto declarado, irão apenas verificar a documentação apresentada para concluir qual a receita bruta percebida no período para posteriormente conferir a correta aplicação do coeficiente.

De modo diverso, o IRPJ quando apurado pelo lucro real, exige uma carga gigantesca de requerimentos, declarações, provas e elementos de determinação na sua base de cálculo, o que requer um grande controle da administração pública, pois terá de conferir minuciosamente todas as informações declaradas.

Na mesma linha, ao prever as hipóteses de arbitramento, a legislação atribuiu ao órgão fiscalizador uma carga enorme de serviço, pois, após as análises das informações prestadas e constatada a impossibilidade de se apurar por qualquer uma das outras formas, a Fazenda deverá efetuar o lançamento. E aqui, especialmente quando não conhecida a receita bruta, ou não podendo a mesma ser alcançada pela falta de informações suficientes, a RFB deverá, utilizando alguma das formas previstas no art. 535 da RIR/1999, calcular alternativamente o lucro obtido.

Com relação ao aspecto em análise, importa mencionar ainda que, com base na racionalidade e na busca de maximização dos interesses individuais, (que, como já advertido, não necessariamente implica em comportamentos éticos) o contribuinte ao se deparar com uma legislação tributária extremamente complexa e gravosa a sua atividade, buscará se livrar da mesma, seja de forma lícita ou não. Deste modo, temos que as formas evasivas fiscais, acompanhando a legislação, tem se tornado cada vez mais complexas, a fim de dificultar a sua percepção, o que demanda ainda mais gastos com fiscalização para detectá-las.

Outrossim, temos que inexistem estudos ou informações disponíveis a respeito do gasto existente em nosso país para a cobrança e fiscalização dos tributos. De forma a elucidar o mencionado, temos que, a Administração Pública, no pedido nº 1685300-1497/2016-58, em que se solicitava o verdadeiro custo administrativo da Receita Federal do Brasil, asseverou que as informações solicitadas encontram-se

esparsas, em múltiplos sistemas e controles, exigindo trabalho adicional de consolidação de dados, motivo pelo qual afirmou que a solicitação não poderia ser atendida, pois se revelaria desproporcional ou desarrazoada, bem como iria demandar trabalhos adicionais de consolidação de dados e informações. Ou seja, nem mesmo a máquina pública federal sabe seu verdadeiro custo, ou ao menos não quer informar os gastos de seu principal aparelho de controle e fiscalização (GOVERNO FEDERAL, 2016).

Portanto, depreende-se que diante da complexidade que envolve a arrecadação e fiscalização deste imposto extremamente marcado por burocracias, bem como da negativa da administração em prestar informações concretas sobre o custo de seu órgão fiscalizador, o IRPJ não cumpre com o requisito de possuir baixo custo administrativo.

4.5.5 Ser regulado por poucas regras, que sejam simples e objetivas

Sabe-se que é extremamente difícil encontrar tributos com regramentos enxutos, simples e de fácil compreensão pelos contribuintes, Villas-Bôas (2015), inclusive, afirma que “a simplicidade frente à complexidade das relações, não é fácil de ser alcançada”.

Ocorre que a legislação brasileira é prolixa, complexa e, muitas vezes ambígua, sendo a legislação do Imposto de Renda em nosso país um claro exemplo disso, já que são diversas regras, dispostas em variadas Leis, Decretos, Instruções Normativas e Consultas versando sobre ele, com um alto grau de complexidade e com imprecisão técnica muitas vezes, motivo pelo qual afirma-se que este aspecto não é atendido.

Sabe-se que os agente econômicos adaptam e moldam seus comportamentos de acordo com os incentivos institucionais, ou seja, de acordo com as normas postas numa determinada sociedade (TIMM, 2018, p. 159). Deste modo, ao realizar um negócio, deve-se levar em conta os custos de transação, e neste aspecto, impende destacar os custos de informação, de compreensão, de monitoramento e de registro atinentes ao próprio imposto.

Portanto, resta claro que o IRPJ está em dissonância com este aspecto. Principalmente quando apurado pelo lucro real, em que não são poucas as regras aplicáveis, muito menos são elas simples ou objetivas para descrever a sua forma de apuração. Aqui, existe grande dificuldade em se compreender quais as contas

poderiam ser reconhecidas para adição e exclusão do lucro contábil para determinar-se a base de cálculo.

Nesta toada, de forma a exemplificar o afirmado, impende destacar, a obscuridade da legislação ao tratar dos critérios de dedutibilidade dos *royalties*, das multas por infrações fiscais, das gratificações dadas a dirigentes, bem como de quais são, efetivamente, as despesas necessárias entendidas como dedutíveis.

Convém falar ainda, das complexas obrigações acessórias impostas através do rígido controle contábil exigido das empresas através do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), e as constantes declarações a serem feitas através do sistema SPEDs, além da previsão de pesadas multas em caso de atrasos, inconsistências ou erros nas informações.

Adverte-se, contudo, que os problemas acima citados são mitigados quando a apuração do lucro se dá de forma presumida, pois a burocracia diminui, os gastos com a escrituração contábil também, assim como o tempo despendido para cumprir com todas as obrigações, diante da maior simplicidade neste procedimento. Contudo, infelizmente, nem todas as empresas podem recolher por esta forma, que beneficia tanto o contribuinte quanto a administração pública.

Além do mais, acredita-se que não é de interesse Estatal a simplificação e a precisão legislativa, uma vez que a existência de linguagem ambígua a beneficia, na medida em que pode dar a interpretação que lhe é mais vantajosa, e assim, tentar aumentar a sua arrecadação.

Assim, quanto mais obscura, complexa e confusa a legislação for, mais custo terá o cidadão para compreendê-la e, conseqüentemente cumpri-la. Noutro viso, Carvalho (2018, p. 219) afirma que “a panaceia tributária gera um mercado de serviços – jurídicos, contábeis e financeiros”.

Destarte, resta claro que a complexidade de nosso sistema custa caro, segundo pesquisa do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT, 2017) a estrutura de tecnologia e recursos humanos que as empresas precisam montar para lidar com a burocracia consome cerca de 1,5% do seu faturamento anual. Com relação ao Imposto sobre a Renda, os custos são visíveis, frente a irracionalidade e o desvairado controle e escrituração exigidas das Pessoas Jurídicas, em especial as que recolhem através do Lucro Real.

Ademais, importa inserir na análise deste aspecto, a segurança jurídica. Afirma-se isso, pois num mundo extremamente competitivo, em que um bom planejamento

de gastos pode ser o diferencial entre a vida ou a morte de um negócio, a previsibilidade a médio e longo prazo da mudança na legislação tributária é de suma importância. Além do mais, a previsibilidade da legislação deve ser encarada como um custo de transação, e assim, inserido e levado em consideração por todos os empreendedores.

Um Sistema Tributário que está constantemente se modificando gera enormes custos de adaptação para o fisco e para seus contribuintes. Em nosso País, tributa-se de acordo com o momento, com interesses políticos e com a vontade de arrecadar mais e mais, em lugar de serem realizadas reformas de longo prazo.

Exemplo claro da imprevisibilidade de nossa legislação com relação ao imposto de renda, tem-se que no dia 30/05/2018, foi publicada a Lei nº 13.670/2018 que, para compensar a perda de arrecadação com a redução de tributos sobre o óleo diesel e seus derivados (em função da greve dos caminhoneiros decorrentes dos tributos sobre o diesel e da falta de tabelamento do frete), buscou alterar a legislação sobre a desoneração da folha de pagamentos, bem como alterou uma importante legislação sobre a compensação de créditos tributários para as empresas do lucro real. Por causa da referida lei, as empresas enquadradas no Lucro Real Anual, forma proibidas de utilizar créditos fiscais de PIS, COFINS, IPI, entre outros, para compensar as estimativas mensais geradas de IRPJ e CSLL, o que claramente, afeta o planejamento feito para sua operação, pois modifica-se a regra do jogo no meio dele.

4.6 A DISTÂNCIA DO IRPJ DE SEU PONTO ÓTIMO

Pois bem, demonstrada a necessidade de uma tributação neutra, buscou-se analisar o principal imposto em termos arrecadatários vigente em nosso país, a fim de verificar a sua eficiência com base na Teoria do Tributo Ótimo.

Para tanto, analisou-se o IRPJ com base nos cinco pressupostos elencados por Cristiano Carvalho, quais sejam, ter uma base grande de contribuintes; incidir sobre produtos e serviços de demanda inelástica; que atenda a isonomia; que possua baixo custo administrativo; e, por fim, que o tributo seja regulado por poucas regras, e que sejam simples e objetivas.

Verificou-se assim, que o aspecto da incidência sobre produtos inelásticos não é aplicável, pois se refere à tributação sobre o consumo e que, o imposto atende

infinamente a isonomia, ao prever um tratamento diferenciado no que tange a burocracia as empresas menores.

Por outro lado, não atende os demais requisitos. Não obstante o IRPJ possuir uma base grande de contribuintes, o que seria capaz de reduzir sua alíquota, restou demonstrado que ela está entre uma das maiores do mundo. Ademais, verificou-se que, entre outros motivos, a complexidade da legislação e a vasta burocracia exigida – que beira a irracionalidade – impedem o tributo de possuir baixo custo administrativo e regras simples.

Deste modo, a partir do exarado, conclui-se que o IRPJ não é tributo ótimo, um vez que não atende satisfatoriamente todos os aspectos elencados. Motivo pelo qual, pode-se afirmar que se trata de um imposto injusto por conta da falta de eficácia na prática das regras relacionadas com a administração tributária (ICHIHARA, 2011, p. 237).

No entanto, verificou-se que, o IRPJ, quando apurado com base no lucro presumido, aproxima-se da otimidade, pois, apesar de não ter uma alíquota menor, ele diminui os gastos da União com sua arrecadação e controle, bem como possui regras mais simples e objetivas para o contribuintes, além de reduzir as obrigações acessórias.

5. CONCLUSÃO

O presente trabalho versou acerca da Teoria do Tributo Ótimo de Cristiano Carvalho aplicada ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas e, em meio a essa proposição teórica, buscou responder se o referido tributo é eficiente, ou seja, se o mesmo estava próximo de seu ponto ótimo. A hipótese inicialmente lançada dava conta de que não, de que o mesmo não é ótimo para o fim que se propõe. Buscou-se, então, verificar ou falsear essa resposta inicialmente conjecturada.

O percurso seguido pela investigação teórica aqui proposta foi permeado por diversas assertivas, as quais convergiram para a conclusão final que se buscava. Nesse iter, o trabalho partiu de premissas bastante abrangentes acerca da AED e passou a aprofundá-las. Assim se procedeu mediante um corte epistemológico que restringiu a investigação à sua aplicação ao Direito Tributário e Financeiro, com a Teoria do Tributo Ótimo e, após, se aprofundou a exploração de tal proposição teórica ao IRPJ, a fim de demonstrar que neste momento de crise econômica e de queda na arrecadação, se faz mister investigar a eficiência das atuais fontes de financiamento Estatal.

Assim, no Capítulo exordial, delineou-se o histórico da AED como movimento teórico, o que se fez não por capricho ou praxe acadêmica, mas a fim de verificar o trajeto que os elementos econômicos percorreram na História do Direito. A exposição histórica teve início no cenário jurídico norte-americano do Século XIX e da primeira metade do Século XX, a partir de quando os paradigmas jurídicos então dominantes passaram a ser superados. Surge, assim, a partir das obras de Coase, Calabresi, Becker e Posner, a AED, cujos primeiros passos foram dados ainda na década de 60 do Século passado. Pode-se inferir que, de certo modo, a vigência de preceitos contrários a interdisciplinaridade, baseados no isolacionismo do Direito enquanto Ciência autônoma que possibilitaram o surgimento do movimento aqui estudado. Expôs-se, também, que, muito embora a AED tenha adquirido significativo espaço na Academia ainda não transpôs todas as barreiras que lhe são impostas, de sorte que sua aplicação a certas disciplinas jurídicas, embora evidente, remanesce pouco explorada. Ademais, discorreu-se sobre a AED possuir duas abordagens complementares, a vertente positiva – verificando como é a norma jurídica, qual a sua

racionalidade e as diferentes consequências prováveis da sua adoção – e a vertente normativa – que visa propor soluções e entender como deveriam ser as normas. A partir de então, demonstrou-se que a AED é na verdade, um movimento eclético, que congrega diferentes tendências e escolas de pensamento. Na sequência, expuseram-se os principais postulados teóricos que fundamentam a AED, nomeadamente o individualismo metodológico; a Microeconomia; a racionalidade limitada e a eficiência, sendo que demonstrou-se que esta última não deve ser considerada antagônica ao conceito de justiça, compreensão que é relevante para se entender a Teoria do Tributo Ótimo, vislumbrada no Terceiro Capítulo. Outrossim, verificou-se que a AED é plenamente aplicável às ciências tributárias, considerada a relevância do fenômeno fiscal, seus custos sociais e individuais e os fortes incentivos gerados nos indivíduos.

No Segundo Capítulo, discorreu-se sobre o objeto da pesquisa, o IRPJ. Com efeito, principiou-se destacando que a origem dos tributos nos remete a antiguidade, coincidindo com o começo da vida em sociedade. Outrossim, verificou-se que o surgimento de um tributo sobre a renda tardou a surgir, e que sempre esteve ligado a necessidade de arrecadação suplementar para equilibrar as contas dos Estados. Na sequência, demonstrou-se o aumento de sua importância para fins de arrecadação, afinal, desde 1979 o IRPJ é de forma isolada, o tributo que mais arrecada valores para a União, chegando em 2017, a corresponder a 26,79% das verbas arrecadadas. Ademais, discorreu-se sobre os principais aspectos do IRPJ. Constatou-se que seu regulamento se dá, principalmente por 4 normas distintas, a Constituição Federal, o Código Tributário Nacional, o Decreto 3000/99 e o Instrução Normativa da RFB 1700/17. Verificou-se que na sujeição passiva estão todas as pessoas jurídicas, independente de registro, bem como as pessoas assim consideradas por equiparação, além do fato de que existem limites ao poder de tributar – isenções e imunidades. Tratou-se ainda do fato gerador do IRPJ, que deve ser entendido como o acréscimo patrimonial em dado período de tempo, em razão da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda decorrente do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, além de proventos de qualquer natureza. De mais a mais, verificou-se as formas de apuração da base de cálculo do referido imposto e sua alíquota, momento no qual se discorreu sobre as complexidades, hipóteses e burocracias envolvidas em cada uma das formas: lucro real; lucro presumido; lucro arbitrado; e a opção pelo Simples. De certa forma, o objetivo deste Segundo Capítulo consistiu em consolidar os alicerces necessário para que, no Capítulo seguinte, fosse

realizada a investigação do presente tributo, o que constitui o cerne do presente trabalho.

É esse, pois, o intento do Terceiro Capítulo: analisar o IRPJ, em toda a sua complexidade, com base na Teoria do Tributo Ótimo, a fim de verificar a sua eficiência e os incentivos que a legislação gera ao contribuinte. Tal análise teve início com a exposição a cerca da necessidade da tributação neutra, que não influencie a tomada de decisão do contribuinte. Destacou-se que os tributos interferem no comportamento das pessoas e nas decisões das empresas, motivo pelo qual se salvaguardou a aplicação da AED. Nesta toada, atentou-se para o fato de que os elevados custos de transação sufocam o ambiente negócios, com a elevada burocracia exigida, a complexidade das normas e o tempo dispendido para se adimplir as obrigações tributárias. Demonstrou-se assim, a necessidade de se estudar a teoria da tributação ótima, que para além de evitar distorções na economia, busca atender os ditames do financiamento de políticas públicas, da promoção dos direitos fundamentais, ou seja, constatou-se que ele visa a eficiência, sem deixar de lado a justiça. Na sequência, destacou-se a importância da simbiose entre Direito e Economia para o estudo da Tributação Ótima e verificou-se a sua origem. Adiante, tratando da tributação ótima, exibiu-se os preceitos indicados por Cristiano Carvalho, quais sejam: ter uma base grande de contribuintes; incidir sobre produtos e serviços de demanda inelástica; que atenda a isonomia; que possua baixo custo administrativo; e, por fim, que o tributo seja regulado por poucas regras, e que sejam simples e objetivas. Deste modo, a fim de verificar a compatibilidade da hipótese levantada, realizou-se a análise do IRPJ a partir de cada um dos aspectos indicados. Com relação a base grande de contribuintes, constatou-se que seu tamanho está diretamente relacionado à potencialidade de diminuir o custo individual sobre os contribuintes, e que, por mais que o IRPJ possua uma vasta base, sua alíquota, quando considerada no contexto da tributação da renda, é uma das mais altas do mundo. Tratando-se do segundo aspecto, sobre as demandas inelásticas, afirmou-se que o mesmo não deve ser considerado para os fins do trabalho, uma vez que este é aplicável apenas na tributação sobre o consumo. No que toca ao aspecto da isonomia, levando em consideração que esta está vinculada a capacidade contributiva das partes, verificou-se que o IRPJ ao estabelecer uma “progressividade na burocracia” em contrapartida a complexidade dos contribuintes, atende este aspecto da Tributação Ótima. Quanto ao baixo custo administrativo, depreendeu-se que, diante da complexidade que

envolve a arrecadação e fiscalização deste imposto extremamente marcado por burocracias, bem como da negativa da administração em prestar informações concretas sobre o custo de seu órgão fiscalizador, o IRPJ não cumpre com este requisito. Quanto ao último aspecto, tem-se, que, também não restou atendido, já que a legislação do tributo é prolixa, complexa, ambígua e está em constante mudança. Conclui-se, portanto, que o IRPJ não atende todos os predicados elencados por Cristiano Carvalho para uma tributação ótima.

Diante disso, julga-se verificada a hipótese inicialmente lançada, uma vez que diante dos incentivos gerados pela legislação do IRPJ, efetivamente se demonstrou que o tributo está dissociado de seu ponto ótimo no Brasil.

REFERÊNCIAS

ALVAREZ, Alejandro Bugallo. **Análise econômica do direito: contribuições e desmistificações**. *Direito, Estado e Sociedade*, v. 9, n. 29. p. 49-68. jul./dez. 2006.

ALVES, Giovani Ribeiro Rodrigues. Economia Comportamental. In: RIBEIRO, Maria Carla Pereira; KLEIN, Vinicius. **O que é Análise Econômica do Direito: uma introdução** (coord.). 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016. p.75-83.

ANDRADE, Denise Erse. Breves considerações sobre a renda. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo. (organizadores). **Direito tributário: Impostos Federais**. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011. p. 247-258

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas** – 12. ed. – São Paulo: Atlas. 2016

AZEVEDO, Lyza Anzanello de. **A tributação do ICMS no Estado de Santa Catarina: proposta de reestruturação da alocação de recursos à luz da ANÁLISE Econômica do Direito**. Dissertação de mestrado Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina, 2016. Disponível em: <
<https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/169070/342204.pdf?sequence=1>> Acesso em: 20/10/2018.

BANCO MUNDIAL. Doing Business Report. Pagamento de Impostos, 2017. Disponível em: <<http://portugues.doingbusiness.org/pt/data/exploretopics/paying-taxes>> Acesso em: 09/10/2018.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil** – Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 19/09/2018.

_____. **Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil**. Diário Oficial da União, de 11 de janeiro de 2002. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm. Acesso em: 07 de janeiro de 2017

_____. **LEI Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm Acesso em: 17 de outubro de 2018.

_____. **decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm Acesso em: 17 de outubro de 2018.

_____. **Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte;** altera dispositivos das Leis no 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei no 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis no 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Diário Oficial de União, de 15 de dezembro de 2006. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm . Acesso em 15 de outubro de 2018.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica.** – Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CARDOSO, Luiz Eduardo Dias. **O conceito normativo de crime na Teoria Econômica de Gary Becker.** Dissertação de mestrado Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina, 2017. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/186768/PDPC1391-D.pdf?sequence=-1>. Acesso em: 25/09/2018

CARVALHO, Cristiano. Análise Econômica da Tributação. In: TIMM, Luciano Benetti (org.). **Direito e Economia no Brasil.** São Paulo: Atlas, 2012.

_____. **Teoria da Decisão Tributária.** – São Paulo: Almedina, 2018.

_____. **A Tributação Estratégica. Introdução à Teoria dos Jogos no Direito Tributário. Direito Tributário Atual.** São Paulo: Elsevier, 2014, v. 1, 34-50. Disponível em: http://works.bepress.com/cristiano_carvalho/31/ Acesso em: 20/10/2018.

CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. **Confisco tributário.** – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002 – p. 37

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro – **Curso de direito tributário brasileiro** – Rio de Janeiro: Forense, 2004. 7ªEd.

DA NÓBREGA, Cristóvão Barcelos. **História do Imposto de Renda No Brasil: Um Enfoque da Pessoa Física (1922-2013).** 1ª ed. Receita Federal, 2014. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2016/05/Imp.-Renda.pdf>. Acesso em: 07/10/2018

DAS NEVES, João César. **Princípio de Economia Política.** 1ª ed. Lisboa. Editora Verbo, 1997, Pg 17-21

DOMINGUES, Victor Hugo. Ótimo de Pareto. In: RIBEIRO, Maria Carla Pereira; KLEIN, Vinicius. **O que é Análise Econômica do Direito: uma introdução** (coord.). 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

GICO JR, Ivo Teixeira. Introdução à análise econômica do direito. In: RIBEIRO, Maria Carla Pereira; KLEIN, Vinicius. **O que é Análise Econômica do Direito: uma introdução** (coord.). 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016. p. 17-26.

_____; Introdução do Direito e Economia. In: TIMM, Luciano Benetti (organizador). **Direito e economia no Brasil**. São Paulo: Atlas, 2012. p. 1-31.

GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais**. São Paulo: Malheiros, 1997.

GONÇALVES, Everton das Neves. **Princípio da Eficiência Econômico-Social no Direito Brasileiro: a tomada de decisão normativo-judicial**. Revista Sequência. UFSC, Florianópolis, SC, Brasil, v. 35, n. 68, 2014.

_____; STELZER, Joana; SOUZA, Gibran Lima. Princípio da Eficiência Econômico-Social (PEES): possibilidade epistêmica para o Direito segundo a Ciência Econômica. In: **Anais do I Encontro Brasileiro de Epistemologia Jurídica: limites e possibilidades do conhecimento científico no Direito**. Florianópolis: José Boiteux, 2014. v. 1. p. 835-852. Disponível em: . Acesso em 30. ago. 2018.

GOVERNO FEDERAL. **Custo Administrativo da Receita Federal do Brasil - Pedido 16853001497201658**. Disponível em: <
<http://www.consultaesic.cgu.gov.br/busca/dados/Lists/Pedido/Item/displayifs.aspx?List=0c839f31-47d7-4485-ab65-ab0cee9cf8fe&ID=456518&Web=88cc5f44-8cfe-4964-8ff4-376b5ebb3bef>>. Acesso em: 15/09/2018.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. - 7. Ed, São Paulo: Atlas, 2001

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito Tributário: atualizado até EC 67/10 e LC 138/10** – 17. Ed. – São Paulo: Atlas, 2011

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. **Quantidade de normas editadas no Brasil: 30 anos da constituição federal de 1988**. Curitiba, 2018. 09 p.

_____; **Empresas gastam 1.958 horas e R\$ 60 bilhões por ano para vencer burocracia tributária, apontam pesquisas**: Brasil é o país onde mais se gasta tempo calculando e pagando impostos, segundo Banco Mundial; governo lançou medidas de simplificação e discute reforma tributária.. 2017. Disponível em: <<https://ibpt.com.br/noticia/2627/Empresas-gastam-1-958-horas-e-R-60-bilhoes-por-ano-para-vencer-burocracia-tributaria-apontam-pesquisas>>. Acesso em: 21 out. 2018.

KPGM. **Corporate and Indirect Tax Rate Survey 2014**. Disponível em: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2014/04/corporate-indirect-tax-rate-survey-2014.pdf>. Acesso em: 22/10/2018

NERY JÚNIOR, Nélon. **Princípios do processo civil à luz da Constituição Federal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

OLIVEIRA, Paulo Fernando de Lima. Direito Tributário e análise econômica do Direito. Entre a legalidade e a eficiência. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 19, n. 4029, 13 jul. 2014. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/28740>>. Acesso em: 6 nov. 2018.

PACHECO, Pedro Mercado. **El Análisis Económico del Derecho: una reconstrucción teórica**. Madri: Centro de Estudios Constitucionales, 1994.

PEDREIRA, Bulhões, **Imposto sobre a Renda-Pessoa Jurídica**, vol. I/110 e ss., 1979

PIETROPAOLO, João Carlos. **Limites de critérios econômicos na aplicação do direito: hermenêutica e análise econômica do direito**. 2009. 260 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

POSNER, Richard. **Economic Analysis of Law**. 4 ed. Boston: Little, Brown and Company. 722 p.,(1977)

PUJOL, Rafael de Almeida. **Transação Tributária no Brasil: Perspectivas da Análise Econômica do Direito**. Dissertação de mestrado Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina, 2017. Disponível em:<<https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/178711/347917.pdf?sequence=1>> Acesso em: 20/09/2018

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Análise da Arrecadação das Receitas Federais**: dezembro 2017. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2017/dezembro2017/analise-mensal-dez-2017.pdf>>. Acesso em 27/10/2018

_____. **Instrução Normativa RFB Nº 1700, de 14 de março de 2017**. Dispõe sobre a determinação e o pagamento do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas e disciplina o tratamento tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no que se refere às alterações introduzidas pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81268&visao=a> notado. Acesso em 18 de outubro de 2018.

ROBBINS, Lionel. **An essay on the nature and significance of economic science**. 2.ed. rev. and ext. London: Macmillan, 1945, p. 16. Disponível em: <www.mises.org/books/robbusinessay2.pdf>. Acesso em: 05 abr. 2018

RODRIGUES, Vasco. **Análise Económica do Direito**. Coimbra: Almeidina, 2007.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário** – 4. Ed – São Paulo: Saraiva, 2012.

SIQUEIRA, Rozane Bezerra de. NOGUEIRA, José Ricardo. BARBOSA, Ana Luiza de Holanda. Teoria da tributação ótima. In: Ciro Biderman e Paulo Averte. (Org.). **Economia do Setor Público no Brasil**. São Paulo: Campus, 2005.

SMITH, Adam. **A riqueza das nações. Investigação sobre sua natureza e suas causas**. V. II. São Paulo: Nova Cultural Ltda, 1996

STEPHEN, Frank H. **Teoria econômica do direito**. Trad. Neusa Vitale. São Paulo: Makron Books, 1993.

TEODOROVICZ, Jeferson. TRIBUTAÇÃO ÓTIMA, TRIBUTO JUSTO, CIÊNCIA DO DIREITO TRIBUTÁRIO NO BRASIL E DIREITO FINANCEIRO. **Cadernos da Escola de Direito**, Paraná, v. 2, n. 23, p.8-25, dez 2015. Disponível em: <<http://revistas.unibrasil.com.br/cadernosdireito/index.php/direito/article/view/848>>. Acesso em: 05 out. 2018.

TIMM, Luciano Benetti. **Artigos e ensaios de Direito e Economia**. – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. Teoria do Tributo Ótimo. **Revista de Direito Tributário Atual**. São Paulo, v. 3, n. 34, p. 275-302, 2015.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **A evolução histórica da teoria da tributação: análise das estruturas socioeconômicas na formação do sistema tributário**. – São Paulo: Saraiva, 2017.